

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Účetní a daňové hledisko nemovitých věcí využívaných pro podnikání
Accounting and Tax Aspects of Immovable Assets Used for Business Activities

Student: Leona Marková
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Leona Marková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Účetní a daňové hledisko nemovitých věcí využívaných pro podnikání**
Accounting and Tax Aspects of Immovable Assets Used for Business Activities
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Problematika nemovitých věcí z účetního pohledu
 3. Problematika nemovitých věcí z pohledu daní z příjmů a daně z přidané hodnoty
 4. Specifické postupy při aplikaci účetních a vybraných daňových předpisů u nemovitých věcí
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

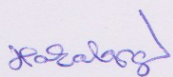
Seznam doporučené odborné literatury:

PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2016*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 1039 s. ISBN 978-80-7554-011-9.
PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.
RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 1168 s. ISBN 978-80-7263-994-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016
Datum odevzdání: 05.05.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, danou mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 5. května 2017



Leona Marková

Obsah

1	Úvod	5
2	Problematika nemovitých věcí z účetního pohledu.....	7
2.1	Pořízení nemovitých věcí	8
2.1.1	Úplatné nabytí nemovité věci	8
2.1.2	Bezúplatné nabytí.....	9
2.1.3	Vlastní výstavba	10
2.1.4	Vklad do podnikání	10
2.2	Užívání nemovitých věcí	11
2.2.1	Opotřebování nemovitých věcí	11
2.2.2	Technické zhodnocení a opravy nemovitých věcí	13
2.2.3	Tvorba zákonné rezervy na opravu majetku.....	14
2.2.4	Opravné položky k nemovitým věcem.....	14
2.3	Nájem nemovitých věcí	15
2.4	Vyřazení nemovitých věcí	15
2.4.1	Vyřazení z důvodu likvidace	16
2.4.2	Vyřazení z důvodu prodeje	16
2.4.3	Vyřazení z důvodu darování	17
2.4.4	Vyřazení z důvodu převodu do osobního užívání u FO	17
2.4.5	Vyřazení z důvodu vkladu do jiné obchodní společnosti	17
3	Problematika nemovitých věcí z pohledu daní z příjmů a daně z přidané hodnoty	19
3.1	Pohled ze strany daní z příjmů	19
3.1.1	Vliv daňových odpisů a technických zhodnocení na daň z příjmů	20
3.1.2	Vliv zákonných rezerv na opravu majetku na základ daně	25
3.1.3	Vliv nájmu nemovitých věcí na základ daně	26
3.1.4	Vliv vyřazení nemovité věci na základ daně	28
3.2	Pohled ze strany daně z přidané hodnoty	30
3.2.1	Daň z přidané hodnoty při pořízení nemovité věci	30
3.2.2	Daň z přidané hodnoty u nájmu nemovité věci	31
3.2.3	Daň z přidané hodnoty a odpisy při nové registraci a při zrušení registrace k DPH	32
3.2.4	Daň z přidané hodnoty při vyřazení majetku.....	34

4	Specifické postupy při aplikaci účetních a vybraných daňových předpisů u nemovitých věcí	35
4.1	Vklad nemovité věci do obchodního majetku fyzické osoby	35
4.2	Podnikání v nemovité věci nevložené do obchodního majetku	37
4.3	Stavba vytvořena vlastní činností podnikatele a DPH	38
4.4	Tvorba rezerv na opravy dlouhodobého hmotného majetku – nemovité věci.....	38
4.5	Pořízení budovy a pozemku do společnosti s ručením omezeným.....	40
4.6	Postavení budovy vlastní činností.....	41
4.7	Nemovitá věc vložena do s. r. o.	42
4.8	Odpisování darované nemovité věci	43
4.9	Odpisování technického zhodnocení darované nemovité věci	44
4.10	Nájem nemovité věci mezi společníkem a s. r. o.	44
4.11	Úprava odpočtu DPH z důvodu rozšíření činnosti.....	45
4.12	Úprava odpočtu DPH u pronájmu nemovité věci	46
4.13	Kombinace nároku na odpočet daně v poměrné výši a v krácené výši	47
4.14	Prodej budovy podnikatelským subjektem – fyzickou osobou.....	48
4.15	Úprava odpočtu DPH při prodeji nemovité věci.....	50
5	Závěr.....	51
	Seznam použité literatury	54
	Seznam zkratk	56
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Tato bakalářská práce se zaměřuje na problematiku nemovitých věcí využívaných pro podnikání po rekodifikaci soukromého práva od 1. 1. 2014. Změny se projeví v celém právním řádu České republiky, včetně účetních a daňových předpisů. Nejedná se pouze o novou terminologii, ale i nové pojetí nemovitých věcí.

Důvody k pořízení nemovitých věcí mohou být různé, vždy je ale nutné dostát zákonným povinnostem. Proto je důležité znát normy upravující účetní zachycení pořizované věci a související daňové postupy. Patří mezi ně zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a Pokyn GŘ č. D-6, Vyhláška MF č. 500/2002 Sb. a Český účetní standard 013 – Dlouhodobý majetek. Co se týče mezinárodních účetních standardů, nemovitým věcem se věnuje IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, a také nepřímo IFRS 16 – Ocenění reálnou hodnotou.

Cílem bakalářské práce je poskytnout praktické informace o účetní a vybrané daňové problematice v souvislosti s využíváním nemovitých věcí při podnikání. Tato problematika bude analyzována a porovnávána na vybraných příkladech, které mohou sloužit jako praktická pomůcka pro začínající účetní.

V teoretické části nastiňuje, nejdříve z pohledu účetního, pořízení těchto věcí. Dále i ocenění, užívání a nakonec vyřazení. Užívání nemovitého majetku je více rozšířená podkapitola z důvodu složitosti a důležitosti tématu. Majetek je postupem času opotřebováván, což je třeba zachytit pomocí odpisů. Někdy je potřeba oprav nebo technického zhodnocení, které při určitých podmínkách navyšuje účetní hodnotu věci. Zanedbatelná není také tvorba rezerv, která dokáže ovlivnit výsledek hospodaření. Časem může přijít i na vyřazení z obchodního majetku, se kterým je spjato mnoho účetních případů, vždy podle způsobu vyřazení. V druhé polovině teoretické části je nastíněn pohled ze strany daňové, a to ze strany daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Jsou zde rozebrány vlivy nemovitého majetku, od pořízení až po vyřazení, na základ daně a výslednou daňovou povinnost. Zanedbatelné není také dodání nemovitých věcí z pohledu daně z přidané hodnoty a další situace, které jsou třeba řešit a hledat ten nejvýhodnější způsob a postup.

Třetí kapitola znázorňuje danou problematiku v praxi. Pomocí specifických příkladů jsou přiblíženy a znázorněny různé situace, které v souvislosti s držbou nemovité věci v obchodním majetku mohou nastat.

V celé bakalářské práci je využíván vzorový účetní rozvrh, viz. Příloha 1.

Při zpracování bakalářské práce byly využity metody analýzy, syntézy, komparace a deskripce.

2 Problematika nemovitých věcí z účetního pohledu

Mnoho podnikatelských subjektů vlastní nemovitou věc, proto je potřeba ujasnění, co vlastně účetní jednotka vlastní. Většina osob si pod pojmem „nemovitá věc“, dříve „nemovitost“, představí nejspíš dům, halu, panelový dům či jinou stavbu. Tyto věci časem mizí, nepřetrvávají. Naproti tomu pozemek je omezený statek, který svou hodnotu v podstatě neztrácí. Nikdy jej nejde zcela zničit stejně tak, jako jej nejde vyrobit. Veškeré ostatní věci ano.

Provádět podnikatelskou činnost lze také v nemovité věci, která není do obchodního majetku vložena. V tomto případě přichází účetní jednotka o spoustu výhod, zejména o možnost odpisování nemovitého majetku, ale také i daňové náklady týkající se oprav a provozu věci. Ovšem v některých případech může být výhodnější nemovitou věc do obchodního majetku nevkládat. Více je o daňové uznatelnosti nákladů vztahujících se k nemovitým věcem nezahrnutých do obchodního majetku psáno v kapitole třetí.

Podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“), § 498 jsou nemovitými věcmi:

- pozemky a podzemní stavby se samostatným účelovým určením,
- věcná práva k pozemkům,
- práva, která za nemovitou věc prohlásí zákon.

Nemovitou věcí je na prvním místě podle NOZ tedy pozemek včetně rostlin a staveb na pozemku, mimo staveb dočasných. Znamená to, že stavby spojeny pevným základem k pozemku již netvoří samostatnou věc. NOZ se tedy řídí zásadou „Superficies solo cedit“ – „Povrch ustupuje půdě“, což je zásada, která pramení v dobách starého Říma (Kociánová, 2014). Pokud dříve účetní jednotka pořizovala stavbu včetně pozemku, nakupovala zvlášť dvě nemovité věci. Nyní, podle nového občanského zákoníku, jen jednu – pozemek, jehož součástí je stavba. V účetnictví ale tyto dva majetky zůstaly rozděleny. V praxi může nastat situace, kdy účetní jednotka nakoupila stavbu před rokem 2014 bez pozemku. Vlastník pozemku má v tomto případě předkupní právo ke stavbě, stejně tak, jako má předkupní právo k pozemku účetní jednotka. „*Právo stavby lze zřídit i za úplatu. Právo stavby zřízené smlouvou vzniká zápisem do veřejného seznamu.*“ Píší Lošták a Prudký (2015, str. 44). Lze však zřídit jen dočasně a na dobu maximálně 99 let.

Z pohledu účetního jsou nemovité věci řazeny do skupiny dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na jejich ocenění a dobu použitelnosti. Člení se na pozemky a stavby, kde mimo jiné patří i právo stavby a věcná břemena. V účetnictví tedy platí, že se pozemky a stavby vykazují a oceňují samostatně, i když je účetní jednotka pořídí jako jednu nemovitou věc. Výjimkou pro zařazení mezi dlouhodobý majetek jsou nemovité věci pořízené za účelem dalšího prodeje. V tomto případě nejsou brány jako majetek dlouhodobý, ale jako zboží. Nejčastěji se s tímto případem setkávají realitní kanceláře.

Podle mezinárodního účetního standardu IAS 16 jsou pozemky, budovy a zařízení hmotná aktiva, která:

- a) účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám nebo k administrativním účelům a
- b) u kterých se očekává, že budou užívána během více než jednoho období.

2.1 Pořízení nemovitých věcí

Předtím, než začne účetní jednotka o nemovité věci účtovat, je nutné zvolit způsob pořízení. Existuje více způsobů, jak tento majetek získat. Tato práce vyzvedne ty nejčastější, a to jsou:

- úplatné nabytí,
- bezúplatné nabytí,
- vlastní výstavba,
- vklad do podnikání.

2.1.1 Úplatné nabytí nemovité věci

Tento způsob pořízení majetku je nejčastější. Probíhá na základě kupní smlouvy uzavřené s prodejcem majetku.

Vlastnická práva k nemovité věci vznikají podle § 10, zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, k okamžiku doručení návrhu na zápis do katastru nemovitostí na příslušný katastrální úřad. Účetní jednotka použije k ocenění majetku pořizovací cenu, tj. hodnota, za kterou byl majetek nakoupen vč. nákladů souvisejících s jeho nákupem. To jsou například správní poplatky, odměny za zprostředkování. Naopak do pořizovací ceny nelze

zařadit smluvní pokuty, úroky z prodlení, náklady na přípravu pracovníků pro budované provozy a zařízení, náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami. Všechny ostatní položky, které můžeme a nemůžeme do pořizovací ceny zařadit, najdeme ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., § 47 Způsoby oceňování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících. Jak říkají Lošťák s Prudkým (2015, str. 64): „*Jelikož hodnota pozemku nemůže vstupovat do výdajů (nákladů) formou odpisů, je nutné při stanovení vstupní ceny pro odpisování nemovitých věcí hodnotu pozemku vyloučit a kupní cenu je třeba rozdělit podle ceny určené podle předpisů o oceňování nebo podle znaleckého posudku.*“. Pokud je tedy cena za pozemek a stavbu souhrnná, je třeba ji rozdělit podle § 24 odst. 3, zákona o účetnictví.

K zaúčtování pořizovací ceny a souvisejících nákladů se používá aktivní kalkulační účet 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku (nedokončený dlouhodobý hmotný majetek). Podle § 47 odst. 5 vyhlášky číslo 500/2002 Sb. je hodnota majetku snížena o případně získanou dotaci. Souvztažně s účtem 042 dojde ke snížení aktiv pomocí úbytku peněžních prostředků nebo ke zvýšení pasiv pomocí zvýšení závazků, vždy podle toho, zda nakupujeme za hotové nebo na fakturu. Pomocí protokolu o uvedení majetku do užívání je hodnota zaznamenaná na kalkulačním účtu převedena na účet 021 – Stavby, popřípadě 031 – Pozemky. Aby mohl být majetek uveden do užívání, je třeba splnit všechny stanovené právní předpisy, jako jsou například stavební, hygienické, požární právní předpisy. Tímto je nemovitá věc vložena do obchodního majetku účetní jednotky.

2.1.2 Bezúplatné nabytí

Dar se nejčastěji realizuje pomocí darovací smlouvy, ta musí být písemná, pokud jde o darování věci nemovité. Doporučuje se ovšem písemnou smlouvu uzavřít vždy. Dárce se touto smlouvou zavazuje bezplatně převést věc do vlastnictví obdarovaného. Při bezúplatném plnění se vychází z reprodukční pořizovací ceny (dále jen „RPC“). Zákon o účetnictví RPC definuje jako cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Při stanovení této ceny se tedy přihlíží k technickému stavu majetku, opotřebení, ale i k nabídce a poptávce na trhu nemovitých věcí. V účetnictví se tato cena stanovuje odborným odhadem nebo znaleckým posudkem. Záleží na účetní jednotce, kterou variantu zvolí. Vždy musí být postup stanovení RPC popsán ve vnitřním předpisu daného podnikatelského subjektu. V této hodnotě je majetek zaúčtován na vrub aktivního účtu 042, v případě vydání protokolu o uvedení do užívání ihned na 021, popř. 031, souvztažně ve prospěch účtu 643 – Přijaté dary.

2.1.3 Vlastní výstavba

Pokud se účetní jednotka rozhodne vytvořit nemovitou věc vlastní výstavbou (ve vlastní režii), bude k tomu využívat své zaměstnance, vlastní zásoby, ale může využít i externích dodavatelů.

Do ocenění vlastními náklady se zahrnují veškeré přímé náklady (přímý materiál, mzdy a ostatní přímé náklady) i přiřaditelné nepřímé náklady související s výstavbou. Lošták a Prudký (2015) říkají, že do vlastních nákladů nemůže daňový subjekt – FO zahrnout hodnotu vlastní práce.

V průběhu roku jsou veškeré náklady související s výstavbou účtovány běžným způsobem v účtové třídě 5 – Náklady. Nejpozději k rozvahovému dni se tyto náklady pomocí účtu 588 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku, popř. 586 - Aktivace vnitropodnikových služeb, aktivují souvztažně s účtem 042. Při dokončení věci, zabezpečení veškerých funkcí a splnění všech povinností je majetek převeden do stavu způsobilého k užívání, a to na základě kolaudačního rozhodnutí. S tímto rozhodnutím můžeme majetek účtu 042 přeúčtovat na vrub účtu 021 a vystavit kartu majetku.

2.1.4 Vklad do podnikání

a) vklad nemovité věci v případě účetní jednotky - FO

V případě účetní jednotky – fyzické osoby, která chce provést vklad nemovité věci do obchodního majetku, je důležité datum pořízení věci. Dnem pořízení se rozumí zápis do katastru nemovitostí. Pokud fyzická osoba vkládá do obchodního majetku nemovitou věc, která byla pořízena do pěti let od vkladu, je tato věc oceněna pořizovací cenou. Pokud je časová hranice překročena, je třeba předmět ocenit RPC, tedy odborným odhadem. Vkladem se zvyšuje hodnota pasivního účtu 491 - Účet individuálního podnikatele souvztažně s aktivním účtem dlouhodobého majetku 021, popř. 031.

b) vklad nemovité věci v případě daňové evidence

Pokud jde o podnikatelský subjekt, který vede daňovou evidenci, hodnota nemovité věci bude stejná, jako v prvním bodu. V peněžním deníku se ale tato hodnota nezobrazí. Majetek bude zachycen v pomocné knize, na kartě dlouhodobého majetku. V daňové evidenci dochází pouze k daňovému odpisování, kterému se práce věnuje ve třetí kapitole.

c) vklad nemovité věci v případě účetní jednotky – PO

U obchodních společností vklad nemovité věci navyšuje základní kapitál. Dle § 251, zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů se cena nepeněžitého vkladu určí na základě posudku zpracovaného znalcem podle jiného právního předpisu, nesmí však být vyšší, než kolik činí částka určená znalcem. Znalce vybírají při zakládání společnosti zakladatelé, jinak představenstvo. Předmět vkladu je do společnosti vnesen na základě jeho předání a písemného prohlášení s úředně ověřeným podpisem. K datu zápisu zvýšení základního kapitálu v obchodním rejstříku se může účtovat o této změně na účtu 411 – Základní kapitál. Do doby provedení zápisu se proces účtuje na pasivním účtu 419 – Změny základního kapitálu. Účetní jednotka pokračuje v odpisování dle odpisového plánu vkladatele.

2.2 Užívání nemovitých věcí

O nemovité věci není účtováno pouze při pořízení a vyřazení. V průběhu užívání tohoto majetku vzniká spousta účetních operací, a to hlavně u staveb. Jelikož se pozemek neopotřebovává a neztrácí svou účetní hodnotu, neprovádí se na něm žádné opravy či technická zhodnocení, která jsou u staveb běžná.

2.2.1 Opotřebování nemovitých věcí

Jak již bylo řečeno v úvodu, každý majetek je postupem času opotřebováván a ztrácí tím svou hodnotu. Toto opotřebení je nutné zaznamenat, aby byly splněny základní povinnosti při vedení účetnictví. Výjimkou je neodpisovaný majetek v účtové skupině 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. Skutečné opotřebení je vyjadřováno pomocí účetních odpisů, kdy souhrn odpisů nazýváme oprávkami. Odpisy jsou pro účetní jednotku nákladem. V daňové evidenci se neevidují. O rozdílech účetních a daňových odpisů a jejich daňové účinnosti bude psáno v kapitole 3.

Při zařazení nemovité věci do podnikání musíme vytvořit mimo inventární karty a protokolu o zahájení o užívání i odpisový plán. Odpisové plány se tvoří v závislosti na době použitelnosti, na způsobu využití a metodách výpočtu účetních odpisů. Mohou mít různou podobu, vždy je ale vhodné ve vnitřní interní směrnici jednotlivé odpisové plány stanovit konkrétně pro jednotlivé druhy nemovitých věcí, vč. odpovědností a dalších podrobností.

Volba metody účetního odpisování je zcela na účetní jednotce.

Metody účetních odpisů:

- výkonové,
- časové – lineární, zrychlené.

Metoda výkonová je založená na výkonu majetku. Je používána v situaci, kdy je majetek opotřebován v přímé souvislosti s jeho skutečným využíváním. Nejdříve je třeba vypočítat odpisovou sazbu, kdy pořizovací cenu vydělíme očekávaným výkonem po dobu životnosti majetku. Očekávaný výkon může být například předpokládaný počet vyrobených výrobků. Odpisovou sazbu vynásobíme skutečným počtem vyrobených výrobků za dané období, a tím je získána hodnota účetního odpisu. V případě odpisování nemovitých věcí se tato metoda spíše nepoužívá.

Metoda časová je založená na době použitelnosti majetku. Lineární účetní odpis je po celou dobu stejný. Vypočítá se pouze vydělením pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti věci. Zrychlený účetní odpis může být vypočten dvěma způsoby, viz vzorce 2.1 a 2.2.

Prvním způsobem je Double Declining Balance Method (DDB).

Odpis = základní procento DDB · zůstatková cena (v 1. roce pořizovací cena)

$$\text{Základní procento DDB} = (100 \div \text{životnost majetku v letech}) \cdot 2 \quad (2.1)$$

Odpisová základna tedy každým rokem klesá, ale základní procento zůstává stejné.

Druhým způsobem je Sum Of The Year Digits (SYD).

$$\text{Odpis} = \frac{\text{zbývající počet let životnosti}}{\text{součet počtu let životnosti aktiva}} \cdot \text{pořizovací cena} \quad (2.2)$$

Ze vzorce 2.2 vyplývá, že odpisová základna (pořizovací cena) je v tomto případě pořád stejná, zatímco odpisová sazba klesá.

Zvolené postupy a odpisové sazby musí být popsány na inventární kartě dlouhodobého majetku, kde jsou také další informace o majetku. Také by měly být upraveny ve vnitřní účetní směrnici.

Účtování se provádí na vrub nákladového účtu 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku souvztažně s účtem 081 – Oprávky ke stavbám. Oprávky se v rozvaze objeví ve sloupci korekce.

2.2.2 Technické zhodnocení a opravy nemovitých věcí

Jak tvrdí Ryneš (2016, s. 116): „*Technickým zhodnocením se rozumí rekonstrukce (zásahy do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů) nebo modernizace (rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku) včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav.*“. Může jít například o výměnu starých dřevěných oken za nová, větší plastová okna nebo o novou přístavbu. Náklady tohoto technického zhodnocení zvyšují hodnotu staveb, pokud je překročena významná hodnota ve vztahu k pořizovací ceně, popř. RPC. Tuto významnou hraniční hodnotu si účetní jednotka stanovuje sama, uvádí se ve vnitřních účetních předpisech. Technická zhodnocení jsou účtována stejně jako pořízení majetku, tedy nejdříve jednotlivé položky na vrub účtu 042 souvztažně s úbytkem peněžních prostředků či zvýšením závazků. Poté se celková hodnota převede z 042 na vrub 021. Informace o tomto provedení je třeba zaznamenat na inventární kartu daného majetku a upravit podle nich odpisový plán. Technická zhodnocení, která nepřekročila hraniční hodnotu, se účtují přímo do nákladů, a to na vrub účtu 518 - Ostatní služby nebo 548 - Ostatní provozní náklady. Technická zhodnocení provedená v prvním roce odpisování vstupují do vstupní ceny.

V případě, kdy účetní jednotka provede technické zhodnocení na cizím majetku (z důvodu nájmu věci) a převyší významnou částku, je zhodnocení považováno za dlouhodobý majetek. Jeho cena se zaúčtuje na účet 021. „*Technické zhodnocení na cizím majetku, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná osoba než vlastník majetku (obvykle nájemce či pachtýř), se odepíše v průběhu používání technického zhodnocení (obvykle doba nájmu či práva stavby).*“, říká Ryneš (2015, str. 102). Případná zůstatková cena technického zhodnocení se při ukončení nájmu zaúčtuje do nákladů.

Na rozdíl od technického zhodnocení, opravy pouze odstraňují drobné závady či předchází jejich následkům. Odstraňují se jimi částečné fyzické opotřebení či poškození. Opravou uvedeme majetek do původního stavu. U staveb jde například o opravu upadlé omítky, oprava díry ve střeše či komínu. Účtování probíhá jednorázově na účet 511 – Opravy a udržování.

2.2.3 Tvorba zákonné rezervy na opravu majetku

Zákonné rezervy upravuje zákon 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Tvorba je určena na pokrytí nákladů, u kterých je velice pravděpodobné, že nastanou. Účetní jednotka potřebuje průkazné podklady, kterými doloží toto tvrzení. Takovým podkladem může být například plán oprav, který je veden dlouhodobě. Ten by měl obsahovat u jednotlivých oprav předpokládané datum zahájení, rozpočet nákladů, identifikace opravovaného majetku a popis opravy. Rezervy jsou brány jako cizí zdroj financování, jelikož se předpokládá budoucí vynaložení výdajů, a také jako nástroj daňové optimalizace, protože jde při splnění všech podmínek o náklad daňově uznatelný.

Aby mohla být zákonná rezerva tvořena, musí být majetek ve vlastnictví účetní jednotky. Nemůže se tvořit v případě, kdy je stavba určena k likvidaci nebo se opravuje každoročně. Minimální doba tvorby rezervy jsou dvě účetní období. K rozvahovému dni musí být rezerva odůvodnitelná a ve správné výši. Maximální doba tvorby je u staveb 10 zdaňovacích období. V případě, že se účetní jednotka dozví o změnách ceny opravy, musí upravit výši rezerv následujících. Důležité je, aby měla účetní jednotka celý proces tvorby rezervy zdokumentován. Rezerva je uznána, pouze když jsou peněžní prostředky převedeny na zvláštní účet v bance.

Tvorba zákonné rezervy je účtována na vrub nákladového účtu 552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů souvztažně ve prospěch účtu 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů. Čerpání a rušení probíhá se stejnými účty, jen naopak. Tedy 451/552. Hodnota opravy je po zhotovení celá nákladem.

Vytvořená zákonná rezerva se zobrazí v rozvaze (řádek B.3.), výkazu zisku a ztráty (řádek F.4.) i příloze. V příloze je uveden rozpis jednotlivých rezerv a důležité skutečnosti, ke kterým došlo v souvislosti s tvorbou rezerv.

O vlivu zákonných rezerv na základ daně a následnou daňovou povinnost bude psáno ve třetí kapitole.

2.2.4 Opravné položky k nemovitým věcem

Z nějakého důvodu může nastat situace, kdy se tržní hodnota majetku dočasně sníží. Například pokud dojde k poškození majetku a není do konce účetního období známo, zda

proběhne oprava. Aby byla zachována zásada opatrnosti, je třeba tyto změny zaznamenat. Pokles poptávky i dočasné poškození majetku mohou být důvodem k vytvoření opravné položky. Nesmí se jednat o trvalé snížení hodnoty. Podle Vyhlášky 500/2002 Sb. je zakázáno využívat opravné položky na zvýšení hodnoty majetku. Tudíž nemůže vzniknout aktivní zůstatek.

Opravné položky k dlouhodobému majetku, tedy i k nemovitým věcem, jsou tvořeny nákladovým účtem 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti souvztažně s oprávkovým účtem 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku na stranu D. Účet 092 bude v rozvaze, stejně jako oprávky, ve sloupci korekce. Rozpuštění opravných položek je prováděno jako vrub 092/559 ve prospěch.

2.3 Nájem nemovitých věcí

Podle § 2201 a následujících paragrafů NOZ vyplývá, že nájemní smlouvou se nájemce zavazuje platit pronajímateli nájemné. Nájem nemovité věci je tedy vždy úplatný. Nájem může zprostředkovávat jak právnická, tak fyzická osoba.

Pokud jde o právnické osoby, pronajímatel nemovité věci postupuje podle účetních předpisů. Účtování proběhne formou předpisu, kdy účetní jednotka zaznamená pohledávku na vrubu účtu 315 - Ostatní pohledávky, popř. 378 - Jiné pohledávky, souvztažně s výnosovým účtem 602 - Tržby z prodeje služeb. Zaplacením nájemného se pohledávka neutralizuje a zvýší se účetní jednotce peněžní prostředky. Zálohy na nájemné a nájemné placené dopředu či pozadu je potřeba časově rozlišit pomocí účtů 384 - Výnosy příštích období, popř. 385 - Příjmy příštích období.

V případě nájmu nemovitých věcí fyzickou osobou záleží, zda je nemovitý majetek zahrnut v obchodním majetku pronajímatele. Pokud ano, účtuje se o něm stejně jako u právnických osob. Pokud ne, stačí vést evidenci o příjmech a výdajích, evidenci o odpisovaném majetku a evidenci o pohledávkách a dlužích. Zákon ale nezakazuje vedení účetnictví i v tomto případě. Nemovitá věc ale nebude považována za obchodní majetek ve smyslu daně z příjmu fyzických osob.

2.4 Vyřazení nemovitých věcí

Poslední účetní zápisy o nemovitých věcech v majetku účetní jednotky budou právě při jejich vyřazování.

Nastávají většinou tři situace:

1. vyřazujeme neodpisovaný majetek,
2. vyřazujeme zcela odepsaný majetek (pořizovací cena = oprávky),
3. vyřazujeme zcela neodepsaný majetek (pořizovací cena = oprávky + zůstatková cena).

Dále budou rozebrány důvody a způsoby vyřazení.

2.4.1 Vyřazení z důvodu likvidace

Pokud již je majetek zcela opotřebován a nevyplatí se do něj investovat, je na řadě likvidace. Likvidace může probíhat také z důvodu rozsáhlé škody. Aby mohla účetní jednotka stavbu zlikvidovat, potřebuje k tomu likvidační protokol. Pozemky se tímto způsobem vyřadit nedají.

Pokud je budova již zcela odepsána, proběhne vyřazení v pořizovací ceně jedním účetním zápisem, a to neutralizací oprávkového účtu 081 a snížením hodnoty aktivního účtu dané stavby ve prospěch 021. Jestliže vyřazujeme věc ne zcela odepsanou, musíme doúčtovat zůstatkovou cenu. V tomto případě bude zůstatková cena zaznamenaná jako klasický odpis, tedy 551/081. Pokud by šlo o likvidaci z důvodu škody, byl by místo účtu 551 použit účet 547 - Mimořádné provozní náklady. Dále postupujeme stejně, jako u vyřazení zcela odepsaného majetku.

V případě, kdy je místo staré budovy v plánu vystavit novou, zůstatková cena nepatří do nákladového účtu, ale bude součástí hodnoty nově vystavěné stavby. Do pořizovací ceny patří i náklady na likvidaci vyřazovaného majetku.

2.4.2 Vyřazení z důvodu prodeje

V případě vyřazení majetku z důvodu prodeje musíme nejdříve u odpisovaného majetku, tedy staveb, doúčtovat zůstatkovou cenu. Ta již není součástí odpisů, jak tomu bylo u likvidace. Účtujeme ji na vrub nákladového účtu 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku souvztažně s oprávkovým účtem 081. Vyřazení probíhá klasicky v pořizovací ceně na účtech 081/021.

Pokud jde o neodpisovaný pozemek, o zůstatkové ceně účetní jednotka neúčtuje. Vyřazení v pořizovací ceně bude zaznamenáno přímo na vrub nákladového účtu 541 souvztažně ve prospěch majetkového účtu 031 – Pozemky v okamžiku prodeje.

Vystavená faktura za prodej majetku bude účtována ve prospěch výnosového účtu 641 společně na vrub poptávkového účtu, např. 315 - Ostatní pohledávky.

Rozdílem mezi výnosovým účtem 641 a nákladovým účtem 541 vypočteme případný zisk z prodeje.

2.4.3 Vyřazení z důvodu darování

Darování probíhá na základě darovací smlouvy. Pro zúčtování účetní zůstatkové ceny odpisovaného majetku použijeme účet 543 – Dary na MD spolu s oprávkovým účtem 081, popř. u neodpisovaného majetku účet 031. Na stejný účet musíme zaznamenat výši daně z přidané hodnoty souvztažně se zúčtovacím účtem 343 - Daň z přidané hodnoty, a to na základě vystaveného daňového dokladu – doklad o použití. Účet 543 je doporučené vést analyticky, podle jednotlivých darů.

2.4.4 Vyřazení z důvodu převodu do osobního užívání u FO

Pokud se jedná o účetní jednotku FO, může si majetek převést z obchodního majetku do osobního užívání. Dojde tím ke snížení pasivního účtu 491 o hodnotu zůstatkové ceny vyřazované stavby, popřípadě hodnotu pořizovací ceny vyřazovaného pozemku. Samotné vyřazení probíhá stejně, jako u předešlých způsobů. Nicméně i zde je účetní jednotka povinna snížit původně uplatněný nárok na odpočet, pokud došlo k vyřazení do 10 let od pořízení.

2.4.5 Vyřazení z důvodu vkladu do jiné obchodní společnosti

Posledním zmíněným způsobem vyřazení je vklad majetku do jiné obchodní společnosti s důvodem získat obchodní podíl v této korporaci.

Nejdříve se zůstatková cena převede na vrub oprávkového účtu 081 a s tím vznikne pohledávka za obchodní společností, do které majetek účetní jednotka vkládá. Pohledávka je evidována na aktivním účtu 378 do doby nabytí právních účinků zápisu realizace vkladu do obchodního rejstříku. Tímto okamžikem se pohledávka přemění na podíl na základním kapitálu dané obchodní korporace a podle své váhy je zaúčtován jako přírůstek ve skupině aktivních účtů 06 - Dlouhodobý finanční majetek spolu se souvztažným zápisem na pasivní

účet 367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů. V závěru je proveden zápočet pohledávky účetní operací 367/378.

3 Problematika nemovitých věcí z pohledu daní z příjmů a daně z přidané hodnoty

Pořízením nemovité věci do obchodního majetku účetní jednotky vzniká spousta daňových povinností a možností. Jedna z povinností je vyměřit a zaplatit daň z nabytí nemovitých věcí, dle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., O dani z nabytí nemovitých věcí, pokud jsme poplatníkem. Dále se stáváme automaticky poplatníkem daně z nemovitých věcí, dle zákona České národní rady č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Tyto daně ale nejsou předmětem této bakalářské práce.

Tato kapitola se zabývá vlivem využívání nemovitých věcí na základ daně a následnou daňovou povinnost. Nepůjde pouze o nemovité věci zařazené do obchodního majetku, ale i o věci, ve kterých je podnikatelská činnost vykonávána a v účetnictví o ni účetní jednotka neúčtuje. Jsou zde stanoveny určitá pravidla, kdy je ještě daný náklad, související s nemovitou věcí, nákladem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

V další části se práce zabývá platbou daně z přidané hodnoty. A to nejen v případě pořízení, ale i v případech darování či prodeje.

3.1 Pohled ze strany daní z příjmů

Snahou každé účetní jednotky je optimalizovat svůj základ daně, aby dosahoval co nejvýhodnější hodnoty v souvislosti s daňovou povinností. Optimalizací je myšleno upravení základu daně podle zákonných norem. Je spousta způsobů, jak tento základ daně upravit, záleží na situaci, ve které se podnikatelský subjekt nachází. Snaha o optimalizaci by měla probíhat po celou dobu zdaňovacího období, ne pouze na konci.

V některých situacích je výhodné základ daně zvýšit, aby byly využity veškeré zvýhodnění a slevy na dani z příjmů. Můžeme tím docílit například pomocí přerušení odpisování či snížení maximální odpisové sazby u rovnoměrného odpisování, o kterém bude psáno později. Ve většině případů se ale účetní jednotka snaží základ daně snížit. V tomto případě je vhodná tvorba zákonných rezerv nebo maximalizace odpisů.

Samotné pořízení nemovité věci nemá na základ daně a výslednou daňovou povinnost žádný vliv. Pokud nemovitou věc pořizujeme z finančních prostředků účetní jednotky, tedy z vlastních zdrojů, dojde k výraznému ovlivnění cash flow. V rozvaze se finanční prostředky

přemění na dlouhodobý majetek, tudíž dojde k poklesu okamžité platební schopnosti, zejména likvidity. Základ daně ovlivní až daňové odpisy.

3.1.1 Vliv daňových odpisů a technických zhodnocení na daň z příjmů

Jak už bylo řečeno v druhé kapitole u účetních odpisů, i daňově se odpisují z nemovitých věcí pouze budovy, domy, jednotky, stavby a jejich případná technická zhodnocení. Nejdříve je třeba stanovit vstupní informace o pořízeném majetku. To je hlavně vyčíslení vstupní ceny, termín zavedení majetku do evidence a určení kódu klasifikace produkce CZ-CPA daného majetku.

Dále je v prvním roce třeba zařadit majetek do správné odpisové skupiny, která stanovuje minimální dobu odpisování, viz Tab. 3.1. Všechny druhy majetku jsou sepsány v příloze č. 1 Třídění hmotného majetku do odpisových skupin zákona o daních z příjmů. Po celou dobu odpisování se odpisová skupina nemění, pokud nedojde ke změně zákona a tím k přeřazení majetku v příloze zákona do jiné odpisové skupiny.

Tab. 3.1 Minimální doba odpisování podle odpisové skupiny

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: zákon o daních z příjmů

Mezi odpisovou skupinu 3 patří například montované stavby z betonu, mezi skupinu 4 například budovy výrobní pro energetiku, mezi skupinu 5 stavby pro sport a rekreaci a mezi skupinu 6 budovy hotelů či administrativní budovy. Pokud budova slouží k více účelům, zařadí se podle převažujícího podílu na celkové podlahové ploše.

Dalším krokem je zvolení druhu odpisování. U každého majetku může být jiný. Volba je na účetní jednotce. Musí ale zůstat po celou dobu stejný.

- a) rovnoměrné odpisování

Aby bylo možné odpisy vypočítat podle vzorce 3.1, je potřeba znát odpisovou sazbu.

Tab. 3.2 Roční odpisová sazba dle odpisové skupiny

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2.

Zdroj: zákon o daních z příjmů, vlastní zpracování

$$\text{odpis} = \frac{\text{roční odpisová sazba}}{100} \cdot \text{vstupní cena} \quad (3.1)$$

Z Tab. 3.2 vyplývá, že v prvním roce je odpis nižší, v dalších letech ale naroste a zůstává rovnoměrný. Pokud dojde k technickému zhodnocení, navýší se vstupní cena a je třeba počítat se zvýšenou roční odpisovou sazbou. V případě provedení dalšího technického zhodnocení, zvýší se již pouze vstupní cena. Odpisy se vždy zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Pelc a Pelech (2016) tvrdí, že poplatník na základě svého rozhodnutí může použít i sazby nižší než maximální sazby. Viz tabulka 3.2. Může také odepisovat delší dobu. Vše ale musí být zaznamenáno v odpisovém plánu. Lošťák a Prudký (2015) však tvrdí, že nižší než maximální sazby nemohou používat fyzické osoby uplatňující výdaje paušálem a fyzické osoby, které používají hmotný majetek pouze zčásti k zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů a do daňových výdajů zahrnují pouze poměrnou část odpisů. Nižší roční odpisovou sazbu je vhodné využít v případě, kdy účetní jednotka vykazuje nízký zisk či ztrátu. Přišla by tak zbytečně o možnost snížit si základ daně, slevy na dani a další zvýhodnění. Volba nižší odpisové sazby nejen snižuje výši odpisu, ale zároveň prodlužuje dobu odpisování.

b) zrychlené odpisování

Při zrychleném odpisování je třeba znát koeficienty, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám. V prvním roce odpisování je využíván vzorec 3.2, v dalších letech vzorec 3.3.

Tab. 3.3 Koeficient pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	v prvním roce	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50.

Zdroj: zákon o daních z příjmů, vlastní zpracování

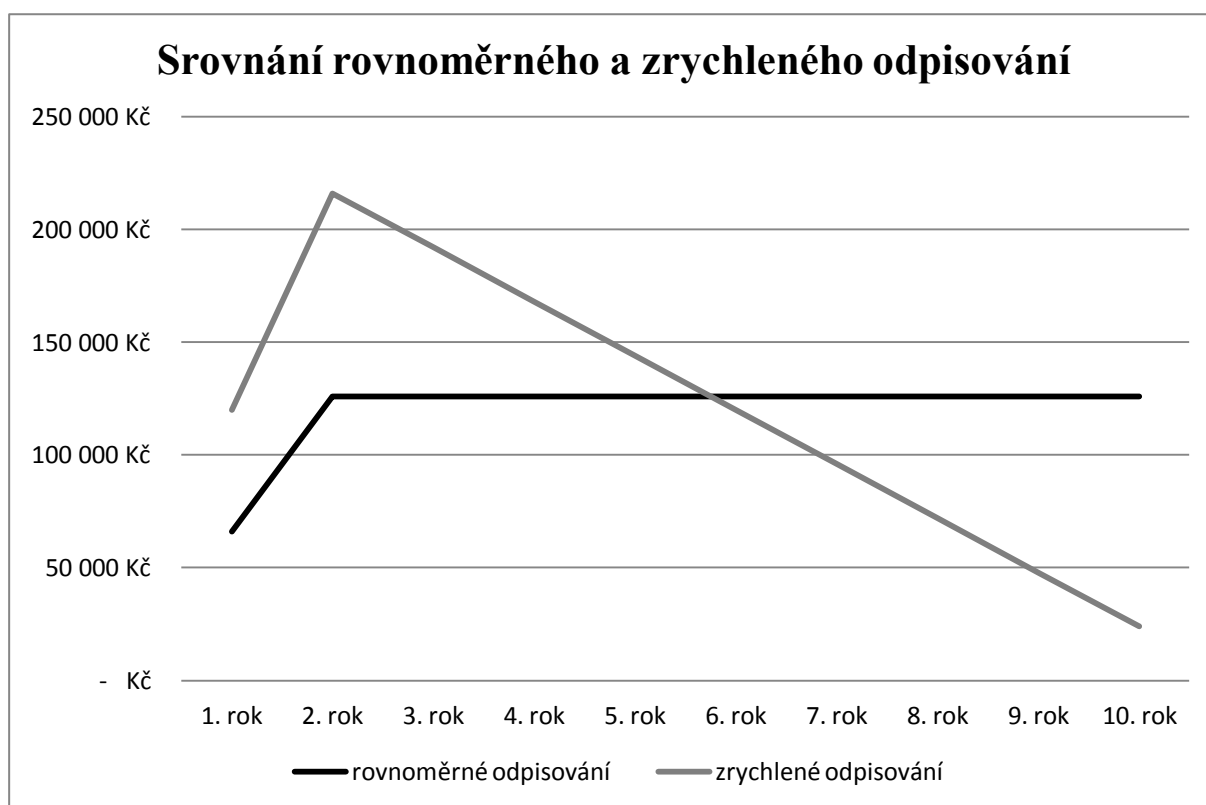
$$1. rok odpisování = \frac{VC}{koef.v 1.roce} \quad (3.2)$$

$$2. rok odpisování = \frac{zůstatková cena \cdot 2}{koef.v dalších letech - počet let, po které již byl odpisován} \quad (3.3)$$

Jak vyplývá z názvu, nejvyšší odpisy jsou v prvních letech, potom postupně klesají. Vrchol (nejvyšší odpis) je uplatněn v druhém roce. Jde tedy o degresivní průběh, kdy poplatník odepíše v počátečních letech největší hodnotu. Stejně se postupuje při zvýšené vstupní ceně o hodnotu technického zhodnocení. Tedy v roce zvýšení ceny se odpis vypočítá jako dvojnásobek zvýšené zůstatkové ceny (zůstatková cena + cena technického zhodnocení) vydělený koeficientem pro zvýšenou vstupní cenu a v dalších letech jako podíl dvojnásobku navýšené zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi koeficientem pro zvýšenou vstupní cenu a počtem let, po které je odpisován z navýšené zůstatkové ceny. I tento druh odpisů se vždy zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Odpisovat lze maximálně do hodnoty vstupní ceny včetně hodnoty případného technického zhodnocení. Druh odpisování je volen v závislosti na očekávaném výsledku hospodaření a základu daně v následujících letech. Na vzorovém příkladu lze zobrazit průběh obou způsobů odpisování, viz graf 3.1. Předpokládáme, že vstupní cena pořizovaného majetku, montované stavby z betonu, byla 1200000 Kč. Tento druh majetku se podle Přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů řadí do odpisové skupiny číslo 3. Doba odpisování je tedy 10 let.

Graf 3.1 Srovnání rovnoměrného a zrychleného odpisování



Zdroj: vlastní zpracování

Uplatnění daňových odpisů není povinnost, ale možnost, kterou zákon poplatníkovi dává. Účetní jednotka nemusí odpis uplatnit, nebo odpisování může přerušit. Po přerušení lze v odpisování pokračovat, jako kdyby k přerušení nedošlo. Tento způsob však nelze uplatnit u poplatníka, který využívá výdaje procentem z příjmu podle ustanovení § 7 nebo § 9 zákona o daních z příjmů. Vychází se z toho, že již jsou odpisy zahrnuty v paušálních výdajích. Účetní jednotky po dobu, kterou využívají výdaje procentem z příjmu, vedou daňové odpisy pouze evidenčně.

V případě, kdy podnikatelský subjekt používá celou nemovitou věc k podnikání, může uplatnit celý odpis jako částku snižující základ daně. Mohou nastat případy, kdy je majetek využíván k podnikatelské činnosti pouze z části. V tomto případě existují dvě možnosti.

a) k podnikání je využita část nemovité věci, která je zařazena v obchodním majetku

Tato situace většinou nastává u účetní jednotky fyzické osoby, může však vzniknout u všech podnikatelských subjektů. Podíl, který udává z jaké části je nemovitá věc použita k zajištění zdanitelného příjmu, nemusí být každý rok stejný. Závisí pouze na daňovém

subjektu, jakým způsobem rozčlení a stanoví poměrnou část odpisů, které budou daňově uplatnitelné. Vždy je třeba mít tohle rozčlenění odůvodnitelné a prokazatelné. Nejvíce prokazatelné rozčlenění nemovité věci, na část určenou k podnikatelské činnosti a ostatní činnost, je podle podílu podlahové plochy. S tímto souvisí i technická zhodnocení, opravy a údržba, daň z nemovitých věcí, platby za elektřinu, plyn, vodu, pojištění, telefonní poplatky, atp. Do výdajů daňových lze ze všech těchto nákladů uplatnit jen poměrnou část, která souvisí s podnikatelskou činností poplatníka. U výrazně dražších částek je doporučeno zaznamenat v evidenci dlouhodobého majetku způsob výpočtu poměrné části, která byla účetní jednotkou zařazena mezi náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

b) k podnikání je využita část nemovité věci, která není v obchodním majetku

Může nastat situace, kdy účetní jednotka provozuje živnost v části nemovité věci, kterou nemá zařazenou v obchodním majetku. V tomto případě nemá jednoznačně nárok na daňové odpisování tohoto majetku. Aby mohl být daňový odpis daňově účinný, musí se o nemovité věci účtovat a současně se věc musí vztahovat k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Dle § 25 odst. 5 písm. u) zákona o daních z příjmů se za daňově neúčinné považuje i technické zhodnocení nebo náklady na opravy a údržbu majetku, který poplatník nezahrne do obchodního majetku. Jak píše Pelc (2016, str. 497): „*Úprava novelou zákona č. 438/2003 Sb. v ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) směřovala k zamezení možnosti obcházet zákon v těch případech, kdy např. poplatník vlastní nemovitou věc, kterou používá pro podnikání, a výdaje na její údržbu (opravu nebo technické zhodnocení) uplatní jako daňově účinný výdaj, aniž by ji měl zahrnutou v obchodním majetku. Poté ji prodá a příjem z tohoto prodeje je podle § 4 zákona o daních z příjmů osvobozen od daně z příjmů fyzických osob.*“.

Právě tohle osvobození je bráno jako určitá výhoda nezahrnutí nemovité věci do obchodního majetku. V § 4 jsou v podstatě osvobozeny od daně příjmy dosažené prodejem věcí po uplynutí určité doby od vyřazení věci z obchodního majetku. Vychází se zde z předpokladu, že nejde o pořízení a následný prodej s cílem dosažení zisku. Stanovená doba pro osvobození od daně, neboli časový test, je 5 let od vyřazení nemovité věci z obchodního majetku. Po uplynutí této doby je možno nemovitou věc prodat bez povinnosti odvést daň z příjmů. Pokud dojde k příjmu z budoucího prodeje nemovité věci před uplynutím stanovené

doby, i když bude kupní smlouva uzavřena až po uplynutí této doby, není tento příjem od daně z příjmů osvobozen.

Nabízí se zde otázka, zda nemovitou věc, kterou z části používá podnikatelský subjekt ke své podnikatelské činnosti, vložit či nevložit do obchodního majetku. Pokud účetní jednotka plánuje na nemovité věci provést technická zhodnocení či větší opravy, přičemž ji v blízké době neplánuje prodat, je výhodné ji do obchodního majetku vložit. Může využít poměrnou část odpisů, včetně případných technických zhodnocení i prokazatelnou část nákladů na opravy a udržování. V situaci, kdy je nemovitá věc brána jako dočasné sídlo firmy, není výhodné její zařazení mezi majetek poplatníka. V případě pozdějšího prodeje by hrozilo zdanění z příjmu.

3.1.2 Vliv zákonných rezerv na opravu majetku na základ daně

Významným nástrojem daňové optimalizace je také zákonná rezerva na opravu hmotného majetku. Účetní jednotka může uplatňovat náklady spojené s opravou jako daňově účinné již před jejím provedením. Dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů patří i rezervy na opravu hmotného majetku k významným nákladům, které lze daňově uplatnit. Způsob tvorby a jejich výši stanoví zákon o rezervách. I zde platí, že vše musí být prokazatelné. Hlavním důvodem je optimální nakládání s prostředky, které bude třeba v budoucnu vynaložit na opravu majetku. Tvorba těchto rezerv je legálním zvýšením daňových výdajů a následným snížením daňové povinnosti. Vytváření rezerv představuje jakýsi výsledek ekonomické úvahy účetní jednotky. Sleduje tím zmíněnou daňovou optimalizaci i své ekonomické zájmy. Vše je založeno na rovnoměrnějším způsobu zahrnování nákladů na opravu do daňově účinných nákladů. Tento způsob je státem akceptovaný a směřuje ke shromáždění finančních prostředků potřebných pro budoucí účel. Důvody pro tvorbu musí být jednoznačně ekonomické a nesmí jít o technické zhodnocení, což je daňový subjekt povinen prokázat. Rezerva může být tvořena jen na majetek, který má účetní jednotka vložený do obchodního majetku, přičemž nejde o majetek určený k likvidaci. Nelze ji tvořit v případě nepředvídatelné nebo nahodilé události (povodně, krupobití, spadlý strom na nemovitý majetek), nebo pokud jde o opravu pravidelnou (každoroční malování). Při každé tvorbě rezervy je důležité prokázání její nezbytnosti, včetně způsobu výpočtu její výše a to prostřednictvím reálného rozpočtu cenových údajů. Kvalitním podkladem může být kvalifikovaný odhad ceny opravy. Povinnost prokazování je vždy na daňovém subjektu. Pelc (2016) tvrdí, že zavedením povinnosti ukládat prostředky rezerv na bankovní účet bude

značně eliminována spekulativní tvorba rezerv na opravu v případech, kdy bylo této tvorby zneužíváno jako fiktivní výdaje sloužícího ke snižování základu daně. Pokud nedojde k uložení peněžních prostředků rezervy na zvláštní účet v bance do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, zruší se celá, dosud vytvořená rezerva, v následujícím zdaňovacím období. Tvorba rezervy nejde přerušit. Aby byla rezerva daňově účinná, musí se tvořit zvlášť, na jednotlivé samostatné opravy. V případě, kdy účetní jednotka plánuje opravu oken i střechy, nemůže tvořit rezervu jednu, ale pro každou opravu samostatnou.

Pokud oprava nebude zahájena v předpokládaném termínu (období), který je uveden ve vnitřní směrnici, a ani v následujícím zdaňovacím období (po období předpokládaného termínu), vytvořená rezerva musí být zrušena pomocí daňových výnosů tohoto následujícího období. Tedy v případě, kdy účetní jednotka předpokládala termín opravy ve zdaňovacím období 2015, ale nezačne s ní ani v roce 2016, musí ji v roce 2016 celou rozpustit do výnosů. V situaci, kdy by s opravou ve zdaňovacím období 2016 začal, musí rezervu vyčerpat do konce roku 2017.

3.1.3 Vliv nájmu nemovitých věcí na základ daně

Příjmy či výnosy z nájmu jsou pro podnikatelský subjekt vždy částkou zvyšující základ daně z příjmů.

Pokud jde o nájem právnickou osobou, nájemné se přes výnosové účty promítá do základu daně právnických osob. Účetní jednotka přitom může uplatnit daňové odpisy a další náklady, které s provozováním nájmu souvisí. *„Je to však odpisovatel, který se může v určitých případech práva na uplatnění odpisů vzdát, a v tom případě se možnost odpisování přenese na nájemce.“* Říká Lošťák a Prudký (2015, str. 102). Je třeba, aby tato skutečnost byla zachycena v nájemní smlouvě.

V případě nájmu nemovitých věcí fyzickou osobou jsou dvě možnosti zdaňování úplat. První možností je zdanění v § 7 zákona o daních z příjmů. Tato možnost platí, pokud je pronajímaná nemovitá věc zařazena do obchodního majetku dle zákona o daních z příjmů. To znamená, že je ve vlastnictví poplatníka s příjmy z § 7 zákona o daních z příjmů a zároveň se o ni účtuje nebo eviduje v daňové evidenci. V této situaci není důležité, zda je majetek využíván celý nebo pouze z části k uskutečňování ekonomické činnosti. V případě nemovitě věci ve společném jmění manželů, která je využívána i pro jinou ekonomickou činnost, je tato

věc vkládána do obchodního majetku jedním z manželů a ten pak také přiznává případné příjmy či výnosy z pronájmu tohoto majetku. Podstatné je v této situaci to, že příjem či výnos z nájmu vstupuje do vyměřovacího základu pro výpočet zdravotního a sociálního pojištění podnikatelského subjektu.

Poplatník daně z příjmů fyzických osob se může rozhodnout nemovitou věc do obchodního majetku vůbec nevkládat, nebo ji z něho vyřadit. Dnem vyřazení se podle § 4 zákona o daních z příjmů rozumí den, kdy o nemovité věci bylo naposledy účtováno či evidováno v daňové evidenci.

Pokud fyzická osoba pronajímá nemovitou věc nezařazenou v obchodním majetku, daní příjmy z nájmu v § 9 zákona o daních z příjmů. V tomto případě stačí podnikatelskému subjektu vést záznamy o příjmech a výdajích, evidenci odpisovaného hmotného majetku, evidenci o tvorbě rezerv (pokud je tvoří) a evidenci o pohledávkách a dlužích. Dobrovolně může vést i účetnictví. V tomto případě je důležité, že příjmy z nájmu zdaňované tímto způsobem nevstupují do vyměřovacího základu pro výpočet zdravotního a sociálního pojištění.

Poplatník – fyzická osoba s příjmy z nájmu má na výběr dvě varianty uplatňování výdajů. Jako první varianta se nabízí skutečnost. Tedy uplatnění skutečných výdajů neboli prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů z nájmu nemovité věci dle § 24 zákona o daních z příjmů. Těmito výdaji jsou například daňové odpisy, výdaje na opravu a údržbu, pojištění a daň z nemovitých věcí. Druhou variantou jsou výdaje stanované pomocí procent z příjmů. U nájmu to je 30 % z příjmů, nejvýše však 600 000 Kč. Jestliže však poplatník využije výdaje v procentní výši, nemá již nárok na uplatnění dalších výdajů, jelikož už jsou všechny zahrnuty v procentních výdajích. Při této variantě a zdanění podle § 9 zákona o daních z příjmů je nutné vést pouze příjmy a pohledávky související s nájmem. Odpisy jsou vedeny pouze evidenčně. Doba odpisování nejde prodloužit o dobu, kdy podnikatelský subjekt využívá výdaje procentem z příjmu.

Vychopen (2015) tvrdí, že příjmy z nájmu majetku nezahrnutého do obchodního majetku lze pro účely jejich zdanění rozdělit se spolupracující osobou podle § 13 zákona o daních z příjmů, ale u příjmu z nájmu majetku nezahrnovaného do obchodního majetku takhle postupovat nelze.

V praxi může nastat situace, kdy nájemce provede na nemovité věci technické zhodnocení. Nabízí se otázka, kdo bude odpisovatelem. V rámci smlouvy, nejlépe písemné, se může nájemce s pronajímatelem dohodnout.

1) technické zhodnocení bude odpisovat nájemce

V tomto případě se technické zhodnocení zařadí do odpisové skupiny, ve které je najatý majetek. Vlastník o tuto hodnotu nemůže zvýšit vstupní cenu nemovité věci. Zde je důležité ujasnit, zda tato investice je součástí úhrady nájemného jako nepeněžitě plnění či ne.

2) technické zhodnocení navýší vstupní cenu pronajímatele

Majitel nemovité věci zvýší vstupní cenu nemovité věci a pokračuje v odpisování klasickým způsobem.

3) technické zhodnocení nenavýší vstupní cenu ani ho neodpisuje nájemce

V průběhu nájmu nemusí dojít k odpisování technického zhodnocení a při ukončení nájemní smlouvy dojde k jeho ocenění a případně následnému zvýšení vstupní ceny u vlastníka nemovité věci.

3.1.4 Vliv vyřazení nemovité věci na základ daně

Zůstatkovou cenou je pro daňové účely rozdíl mezi vstupní cenou nemovité věci odpisované a celkovou výši uplatněných daňových odpisů z tohoto majetku. Odpisování končí většinou v okamžiku, kdy je zůstatková cena nulová. Může ale dojít ke skončení odpisování i v průběhu doby odpisování. Ukončení je zcela na vůli daňového subjektu. Důvodem může být prodej nemovité věci, likvidace z důvodu opotřebení, rozdělení obchodní korporace. V tomto případě má účetní jednotka možnost uplatnit jednu polovinu ročního odpisu do daňově účinných nákladů. Aby mohl být tento poloviční odpis uplatněn, je třeba, aby byla nemovitá věc v obchodním majetku podnikatelského subjektu od počátku daného zdaňovacího období. Po uplatnění je třeba zjistit zůstatkovou cenu, která ne vždy může být zahrnuta mezi náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Účinnost je posuzována podle způsobu a důvodu vyřazení daného majetku. Nabízí se zde možnosti jako:

a) prodej nemovité věci

Zůstatková cena prodaného majetku je zcela daňově účinným nákladem. Tržba z prodeje je výnosem, tudíž se zdaňuje pouze rozdíl mezi tržbou a zůstatkovou cenou. Může vzniknout i situace, kdy tržba z prodeje nemovité věci bude nižší než její zůstatková cena. V tomto případě vznikne účetní jednotce ztráta z prodeje tohoto majetku a dojde ke snížení celkového základu daně.

Pokud dojde k prodeji části nemovité věci, je daňově účinným nákladem poměrná část zůstatkové ceny. Tato poměrná část je stanovena na základě skutečného stavu majetku nebo dokumentace. Druhá část zůstatkové ceny je dále daňově odpisována.

b) vyřazení nemovité věci v důsledku likvidace

I zůstatková cena nemovité věci vyřazované z důvodu likvidace je celá daňově uznatelným nákladem. Nesmí jít ale o likvidaci za účelem pořízení nového stavebního díla. Jak říká Lošťák a Prudký (str. 175, 2015): „*V tomto případě nelze zůstatkovou cenu promítnout do daňově uznatelných nákladů přímo, stane se však součástí vstupní ceny nově budovaného hmotného majetku.*“.

c) vyřazení nemovité věci v důsledku škody

Pokud jde o škodu, která vznikla na nemovité věci v důsledku živelné pohromy či neznámým pachatelem, jde o daňově účinný náklad. Jako živelná pohroma je například považován nezaviněný požár a výbuch, krupobití, sesun půdy, lavina, atp. V případě neznámého pachatele musí být k dispozici potvrzení od policie. Dále může jít o škodu, kterou způsobí například zaměstnanec. V této situaci lze do daňově uznatelných nákladů zahrnout pouze takovou výši nákladů, kterou účetní jednotka získá od viníka škody, či od pojišťovny. Pokud bude náhrada vyšší než zůstatková cena, lze do daňových nákladů uplatnit pouze zůstatkovou cenu. Pokud nedojde k žádné náhradě, nelze do nákladů vložit žádnou hodnotu.

d) darování či bezúplatný převod

Pokud není účetní jednotka povinna k daru či bezúplatnému převodu, nelze zůstatkovou cenu uplatnit do nákladů.

Mimo odpisovaného majetku může účetní jednotka vyřazovat i majetek neodpisovaný. U nemovitých věcí jde o pozemky. Jelikož se pozemky neodpisují, vstupuje jejich vstupní

cena do daňově uznatelných nákladů až v okamžiku prodeje. Je to jediná možnost, jak cenu promítnout do nákladů, ve všech jiných případech by se jednalo o daňově neuznatelný náklad. U fyzických osob však existuje maximální částka a to výše příjmů z prodeje. Nelze se tedy u prodeje pozemku dostat do ztráty. U osob právnických se do ztráty dostat lze.

3.2 Pohled ze strany daně z přidané hodnoty

Aby byly zabezpečeny potřeby pro daňové přiznání a správu DPH, musí být v účetnictví zaznamenány údaje o závazcích a pohledávkách, odpočtu, nárocích a dalších skutečnostech. „*Účetní předpisy pro podnikatele neřeší techniku účtování DPH, pouze ukládá, které údaje musí účetní jednotka zabezpečit finančnímu úřadu pro efektivní správu daně.*“ Ryneš (2015, str. 221).

3.2.1 Daň z přidané hodnoty při pořízení nemovité věci

Nejdříve je potřeba rozlišit dva různé podnikatelské subjekty.

1) Neplátce daně z přidané hodnoty.

U neplátce DPH je DPH součástí vstupní ceny majetku. Tudíž celá hodnota, včetně DPH, je postupem času odpisována.

2) Plátce daně z přidané hodnoty.

Pokud je účetní jednotka plátcem DPH, zaplatí zpravidla za pořizovanou nemovitou věc částku včetně DPH, ale vzniká jí ve většině případů nárok na odpočet. Uplatněná daň jí bude vrácena. U plátce tedy nedojde k zařazení této daně do vstupní ceny. Podle zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) ale vzniká nárok na odpočet pouze u přijatého zdanitelného plnění v rámci svých ekonomických činností. Může tedy nastat situace, kdy si účetní jednotka pořídí nemovitou věc pouze z části k uskutečnění ekonomické činnosti. Nejčastěji k tomu dochází při podnikání v rodinném domě.

DPH dopadá na konečného spotřebitele a je tedy potřeba, aby část věci zařazené v obchodním majetku, která je využívána pro neekonomickou činnost, podlehla zdanění. Abychom zjistili uznatelný nárok na odpočet, je potřeba vypočítat poměrný koeficient. Tento koeficient udává procentní podíl využití nemovité věci k ekonomické činnosti. Procentní

podíl se zaokrouhluje na celé procento nahoru. U nemovitých věcí se tento koeficient počítá nejčastěji na základě podlahové plochy využívané k podnikatelské činnosti.

V průběhu užívání majetku se tento procentní podíl může měnit. Pokud je původní procento o více jak 10 procentních bodů vyšší, podnikatelský subjekt využívá větší část nemovité věci k ekonomické činnosti. Vzniká jí tak možnost upravit daň. Pokud je původní procento o více jak 10 procentních bodů nižší, podnikatelský subjekt využívá menší část nemovité věci k ekonomické činnosti. Vzniká jí tak povinnost upravit daň. U pozemků, staveb a jednotek je povinnost po dobu 10 let sledovat tyto změny. Úprava daňové povinnosti se provádí v posledním zdaňovacím období daného kalendářního roku (§ 78, zákon o DPH), viz. vzorec 3.4.

$$\text{Úprava odpočtu} = \frac{DPH \cdot (\text{skutečný \%podíl} - \text{původní uplatněný \%podíl})}{10} \quad (3.4)$$

Pokud podnikatelský subjekt uskutečňuje svou ekonomickou činnost v nemovité věci, kterou nemá vloženou do obchodního majetku (neúčtuje o ni), přichází automaticky o nárok na odpočet DPH.

Existují výjimky, které nepodléhají dani a jsou osvobozeny bez nároku na odpočet. Jedná se zejména o dodání pozemku. Tato problematika bude detailněji rozebrána v kapitole 3.2.3 z pohledu prodejce nemovitých věcí.

Pokud účetní jednotka získala nemovitou věc vkladem od jiného podnikatelského subjektu, je možnost vyměřit a získat DPH na výstupu. Cena znalce, na základě které účtujeme přijatý vklad, je včetně DPH. Pomocí koeficientu jde tedy nárok na odpočet vypočítat.

Podle připravované novely zákona o DPH v roce 2017 se bude nemovitá věc pořízena na finanční leasing považovat za dlouhodobý majetek uživatele. Došlo by tedy k možnosti uplatnění odpočtu daně na výstupu. Musí jít o nemovitou věc přenechanou k užití se smluvním ujednáním o budoucím převodu vlastnického práva.

3.2.2 Daň z přidané hodnoty u nájmu nemovité věci

Podle § 56a odstavce 1 zákona o dani z přidané hodnoty je nájem nemovité věci osvobozen od daně s výjimkou:

a) krátkodobého nájmu nemovité věci,

Tímto je myšlen nájem pozemku, jehož součástí je stavba, stavby nebo jednotky, popřípadě spolu s vnitřním movitým vybavením nebo dodáním plynu, elektřiny, chladu nebo vody, který trvá nepřetržitě nejvýše 48 hodin.

b) nájmu prostor a míst k parkování vozidel,

c) nájmu bezpečnostních schránek,

d) nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.

Tento druh osvobození je bez nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, které souvisí s nájmem. Týká se to tedy například oprav, technických zhodnocení či samotné pořízení nájmané věci. Osvobození bez nároku na odpočet se musí bez výjimky použít, pokud je nájemce neplátcem daně z přidané hodnoty. V případě nájemce, který je plátcem DPH a přitom v nájaté nemovité věci uskutečňuje ekonomickou činnost, může se podle zákona o DPH rozhodnout pro uplatnění daně na výstupu. Použije přitom základní sazbu daně. Při splnění stanovených podmínek si může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Tohle rozhodnutí je třeba uvést v nájemní smlouvě.

Od 1. 1. 2015 se nájem nemovitých věcí osvobozený od daně opět zahrnuje do obrátu. Pokud však podnikateli vznikají v průběhu ekonomické činnosti pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet, nemusí se plátcem DPH stát.

Pokud podnikatelský subjekt provádí plnění s nárokem i bez nároku na odpočet daně, je potřeba daň na vstupu poměrně krátit, dle § 76 zákona o DPH, pomocí vypořádacího koeficientu, viz vzorec. 3.5.

$$\text{Vypořádací koeficient} = \frac{\text{všechna plnění s nárokem na odpočet}}{\text{všechna plnění s nárokem i bez nároku na odpočet}} \quad (3.5)$$

3.2.3 Daň z přidané hodnoty a odpisy při nové registraci a při zrušení registrace k DPH

V průběhu ekonomické činnosti může nastat situace, kdy se účetní jednotka musí nebo chce registrovat k DPH a stane se tak jejím plátcem.

Podnikatelský subjekt je potom oprávněn uplatnit nárok na odpočet této daně ze zůstatkové ceny majetku. „*Odpočet daně lze však uplatnit pouze u majetku pořízeného nejpozději 12 měsíců před datem účinnosti osvědčení o registraci.*“ Říká Lošťák a Prudký (2015, str. 164). Aby bylo uplatnění možné, je potřeba doložit doklady s údaji o zaplacené či zúčtované dani. V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za první zdaňovací období po datu účinnosti registrace je možno tento nárok na odpočet uplatnit. Po uplatnění DPH má plátce dvě možnosti. První možností je DPH přičíst ke zdanitelným příjmům a odpisový plán ponechat beze změny. Druhou možností je DPH nepřičítat a odpisování přizpůsobit nové vstupní ceně. Novou vstupní cenu lze stanovit jako rozdíl původní ceny a DPH ze zůstatkové ceny k datu registrace.

Výpočet rovnoměrného odpisu po registraci k DPH dle vzorce 3.6.

$$RO = \frac{\text{původní vstupní cena vč.DPH} \cdot ZC \text{ bez DPH} \cdot \text{odpisová sazba}}{100 \cdot ZC \text{ vč.DPH}} \quad (3.6)$$

Výpočet zrychleného odpisu po registraci k DPH dle vzorce 3.7.

$$ZO = \frac{ZC \text{ bez DPH} \cdot 2}{\text{koef.ZO pro další roky} - \text{počet let uskutečněných odpisů}} \quad (3.7)$$

Pokud se účetní jednotka dostane do situace, kdy ji je z nějakého důvodu registrace k DPH zrušena, je povinna z ne zcela odepsaného majetku daň odvést. Tuto daň uvede v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období (Lošťák, Prudký, 2015).

I zde existují dvě možnosti. Odvedenou daň promítnout do nákladů daňově uznatelných ihned nebo nepřímo pomocí odpisů. V případě druhé varianty je třeba odpisový plán přizpůsobit novým podmínkám. Nová vstupní cena je celková uplatnitelná částka za celou dobu odpisování a skládá se z původní vstupní ceny a daně ze zůstatkové ceny.

Výpočet rovnoměrného odpisu po zrušení registrace k DPH dle vzorce 3.8.

$$RO = \frac{\text{vstupní cena bez DPH} \cdot ZC \text{ vč.DPH}}{ZC \text{ bez DPH}} \quad (3.8)$$

Výpočet zrychleného odpisu po zrušení registrace k DPH dle vzorce 3.9.

$$ZO = \frac{ZC \text{ vč.DPH} \cdot 2}{\text{koef.ZO pro další roky} - \text{počet let uskutečněných odpisů}} \quad (3.9)$$

3.2.4 Daň z přidané hodnoty při vyřazení majetku

Při vyřazování nemovité věci z obchodního majetku je důležité uvědomit si, zda bylo při pořízení tohoto majetku uplatněno DPH na vstupu. Pokud ano, je nutné zjistit, zda vyřazení věci podléhá zdanitelnému plnění nebo je od daně osvobozeno. V některých případech je účetní jednotka povinna vrátit uplatněné DPH zpět.

Jak už bylo naznačeno v kapitole 3.2.1 z pohledu kupujícího, i zde se setkáme s DPH u dodání nemovitých věcí, ale ze strany prodávajícího. Pokud tedy prodáváme pozemek, který není pozemkem stavebním a se kterým není pevně spojena stavba, vzniká možnost k osvobození tohoto pozemku od daně bez nároku na odpočet. Dále je osvobozeno dodání nemovité věci, která splnila časový test 5 let (u nemovitých věcí pořízených do roku 2013 3 roky) a to od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě, nebo od data užívání stavby (§ 56/3 zákon o DPH). Účetní jednotka se může rozhodnout, že osvobození nevyužije a prodej nemovité věci zdaní. V případě, kdy je kupující plátcem DPH, je potřeba jeho souhlasu, nejlépe v kupní smlouvě. Pokud nebude souhlasit, automaticky je prodej osvobozen bez nároku na odpočet a účetní jednotka je povinna vrátit případnou daň uplatněnou při pořízení majetku zpět. Při uplatnění DPH dobrovolně, dojde dle § 92d zákona o DPH k přenesení daňové povinnosti.

V případě převedení nemovité věci do osobní spotřeby záleží na tom, zda byla uplatněna daň na vstupu. Pokud ne, potom samotné vyřazení nepodléhá DPH. Pokud ano, vzniká zdanitelné plnění. Základem daně je pořizovací cena. Stejná situace nastává při darování nemovité věci. Vše je zaznamenáno podle dokladu o použití. Doklad je potřeba vystavit do patnácti dnů od vyřazení z evidence v účetnictví. Podstatné je sdělení účelu použití.

Další situací je vyřazení likvidací či zničením. V tomto případě nevzniká povinnost odvést DPH.

V případě vkladu nemovité věci do jiné obchodní společnosti vzniká zdanitelné plnění. Vychází se z toho, že cena znalce je již včetně DPH a je třeba ji vypočíst pomocí koeficientu. Vkladateli tedy vzniká povinnost odvést daň, zatím co příjemce vkladu má nárok na odpočet.

4 Specifické postupy při aplikaci účetních a vybraných daňových předpisů u nemovitých věcí

Pro bližší nastínění problematiky nemovitých věcí využívaných pro podnikání jsou v následujících kapitolách detailně rozebrány různé situace, které mohou v průběhu provozování podnikatelské činnosti nastat.

4.1 Vklad nemovité věci do obchodního majetku fyzické osoby

Fyzická osoba (plátce DPH, vedoucí účetnictví) vlastní budovu, ve které provozuje ekonomickou činnost (nájem a provoz restaurace) a zároveň bydlí. Podlahová plocha domu je 550 m². Z toho je 165 m² využíváno k soukromým účelům. Dům pořídila před šesti lety a nyní ho chce vložit do obchodního majetku. Nájemce je fyzická osoba, neplátce DPH a využívá 55 m². Restaurace je provozována na zbylých 330 m². Pořizovací cena je 4.800.000 Kč. Cena znaleckého posudku je 4.590.000 Kč.

Prvním krokem je vyřešit ocenění budovy, ze kterého bude vycházet odpisový plán. Jelikož k nabytí vlastnického práva k budově došlo již před šesti lety, bude potřeba vypracovat znalecký posudek a za tuto cenu ji vložit do obchodního majetku. Nebude možno uplatnit zpětně DPH na výstupu, jelikož došlo ke koupi před více jak rokem. Z důvodu používání nemovité věci nejen pro podnikatelskou činnost bude potřeba odpisový plán upravit a daňové odpisy krátit o poměrnou část, která slouží k soukromým účelům. Je vhodné do interních směrnic napsat, že se účetní odpisy nerovnjí daňovým. Účetní jednotka by mohla využít nižší sazby, nebo dokonce v nějakém roce daňový odpis nevyužít a pokračovat v odpisování v dalších letech. V nájemní smlouvě je uvedeno, že odpisovatelem pronajímané nemovité věci je její majitel.

Tab. 4.1 Rovnoměrné daňové odpisy nemovité věci v prvních třech letech

Rok	Zůstatková cena	Roční odpis	Krácený odpis (70 %)	Oprávky celkem
2017	4 525 740	64 260	44 982	64 260
2018	4 369 680	156 060	109 242	220 320
2019	4 213 620	156 060	109 242	376 380

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.1 jsou vypracovány rovnoměrné daňové odpisy v prvních třech letech. Nemovitá věc byla zařazena do 5. odpisové skupiny a proto je doba odpisování 30 let. Odpisy v dalších letech budou shodné s odpisem roku 2019. Jak už bylo řečeno výše, z důvodu používání části nemovité věci k soukromým účelům (30 %), je nutné daňový odpis krátit. Daňový základ si tedy účetní jednotka může v daném roce snížit maximálně o uvedený krácený odpis (70 % z ročního odpisu). V případě technického zhodnocení vlastníkem věci se odpisový plán upraví a nadále bude počítáno s navýšenou vstupní cenou. I tento navýšený odpis bude třeba krátit. Roční účetní odpis byl stanoven na 153 000 Kč, měsíční je tedy 12 750 Kč.

Pokud dojde k opravě, která se týká pouze části nemovité věci, kde je uskutečňována ekonomická činnost, bude tento náklad celý daňově uznatelný. Při opravě části majetku, která slouží pouze k soukromým účelům, je celá částka daňově neúčinná.

Jelikož bude budova zařazena do obchodního majetku účetní jednotky, výnosy z nájmu musí podlehnout zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmu. Z důvodu, že je nájemce FO, která není plátcem DPH, musíme využít osvobození daně vstupu bez nároku na odpočet. Nevýhodou je, že výnosy z nájmu v této situaci vstupují do vyměřovacího základu pro výpočet zdravotního a sociálního pojištění podnikatelského subjektu.

Tab. 4.2 Ukázka možného účtování

Popis účetní operace	Částka	MD	D
Zařazení budovy do obchodního majetku účetní jednotky.	4 590 000 Kč	021.01	491
Účetní odpis budovy (měsíční)	12 750 Kč	551.01	081
Provedení technického zhodnocení - rekonstrukce	56 000 Kč	041.01	221
	XXX Kč	343	221
Zvýšení vstupní ceny z důvodu technického zhodnocení	56 000 Kč	021.01	041.01
Oprava komínu (do původního stavu)	15 000 Kč	511	221
	XXX Kč	343	221

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že podnikatelský subjekt uskutečňuje i plnění bez nároku na odpočet daně, bude potřeba daň na vstupu krátit podle poměru plnění s nárokem na odpočet a všech plnění.

4.2 Podnikání v nemovité věci nevložené do obchodního majetku

Fyzická osoba, plátce DPH, vede daňovou evidenci. Vlastní budovu, ve které mimo bydlení provozuje i daňové poradenství a navíc pronajímá jeden pokoj studentce. Budova není vložena do obchodního majetku. Budovu pořídila před třemi lety za pořizovací cenu 2 300 000 Kč. Plánuje provést technické zhodnocení – výměna dřevěných oken za plastová. Dále chce uskutečnit malbu všech pokojů.

Z důvodu nevložení nemovité věci do obchodního majetku podnikatelského subjektu se v tomto případě budou příjmy z nájmu danit podle § 9 zákona o daních z příjmů a ostatní podnikatelská činnost, tedy příjmy z daňového poradenství, podle § 7 zákona o daních z příjmů.

V § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů je uvedeno, že pokud není majetek vložen do obchodního majetku, nesmí uvést v rámci dílčího základu daně ze samostatné činnosti podle § 7 tohoto zákona jako daňově účinné výdaje technická zhodnocení a opravy. To se týká i odpisů. V rámci dílčího základu daně z nájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů ale může poplatník uplatňovat poměrnou část daňových odpisů (vč. zahrnutého technického zhodnocení) budovy a také poměrnou část výdajů na její opravu. Tyto výdaje budou daňově účinné. Je potřeba jasně stanovit, jaká procentní část budovy je využívána k nájmu. Nejlepším měřítkem je podíl na podlahové ploše. Pokud by podnikatelský subjekt využil výdajů procentem z příjmů, tyto náklady včetně odpisů jdou již zahrnuté v procentech.

Co se týká výdajů za energie, vodu, plyn a vybavení nemovité věci, vše prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je uplatnitelné jako daňové výdaje. V případě, kdy nemá část domu určená k soukromým účelům vlastní měření, je třeba energie rozdělit v příslušném poměru. A rozdělit je v tomto případě třeba tyto výdaje i u pronájmu a ostatní ekonomické činnosti, jelikož jsou zdaňovány podle jiných paragrafů zákona o daních z příjmů a jednotlivé výdaje jsou vedeny zvlášť. Důkazní břemeno je v daném případě na podnikatelském subjektu, tudíž musí být vše zdokumentováno, aby byl schopný při daňové kontrole uplatněné výdaje prokázat. Otevřený výčet daňově neuznatelných výdajů je uveden v § 25 zákona o daních z příjmů.

Velkou výhodou je, že příjmy z nájmu nebudou vstupovat do vyměřovacího základu pro zdravotní a sociální pojištění podnikatelského subjektu.

4.3 Stavba vytvořena vlastní činností podnikatele a DPH

Podnikatelský subjekt, fyzická osoba a plátce DPH, postavil nemovitou věc ve vlastní režii. První polovina je určena k podnikatelské činnosti (kancelářské prostory) a druhá k soukromým účelům. Celkové náklady na postavení činily 1 120 500 Kč bez DPH. Jak bude probíhat účtování a uplatnění DPH?

Tab. 4.3 Účtování

Text	Částka	MD	D
Souhrnný výdajový doklad za materiál na stavbu			
- základ daně	980 000 Kč	501	211
- DPH	205 800 Kč	343	211
Mzdy stavebních dělníků	140 500 Kč	521	221
Aktivace dlouhodobého majetku - stavby	1 120 500 Kč	042	588
Převedení stavby do užívání a zdanění zboží (stavby) dle § 13 odst. 4 písm. b zákona o DPH			
- základ daně	1 120 500 Kč	021	042
- DPH	235 305 Kč	343	349
Nárok na odpočet v poloviční výši	117 652 Kč	349	343

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že z přijatých zdanitelných plnění, která podnikatel používá pro vytvoření stavby vlastní činností (nákup materiálu, uplatní účetní jednotka plný nárok na odpočet. Při převedení stavby do užívání musí dojít ze zdanění dodání zboží dle § 13 odst. 4 písm. b zákona o DPH ze základu daně stanoveného podle § 36 odst. 6 písm. a) tohoto zákona. Až z tohoto vypočteného DPH se vypočítá nárok na odpočet v poměrné výši (v tomto případě 50%) z důvodu využívání poloviny stavby k soukromým účelům. V případě, kdy by účetní jednotka uskutečňovala plnění osvobozená s nárokem na odpočet i osvobozená bez nároku na odpočet, je povinna krátit odpočet dle § 76 zákona o DPH.

4.4 Tvorba rezerv na opravy dlouhodobého hmotného majetku – nemovité věci

Společnost s ručením omezeným, plátce DPH, vlastní budovu využívanou jako sklad výrobků. V roce 2012 byla zahájena tvorba rezervy na opravu podlah této nemovité věci. Předpokládaný rozpočet opravy činil 600 000 Kč. Předpokládaný rok zahájení opravy je

2015. Předpoklad se vyplnil podle plánu. Dokončení proběhlo až v roce 2016. V roce 2015 společnost přijala fakturu od dodavatele služby (plátce DPH) na celkovou částku 500 000 Kč bez DPH. V roce 2016 byla po dokončení přijata faktura za 150 000 Kč bez DPH. Na rezervy byl vytvořen zvláštní účet v bance.

Při tvorbě rezerv je potřeba vystavit a vyplnit kartu rezerv.

Tab. 4.4 Karta rezervy

Název rezervy	Oprava podlahy
Předpokládaná cena opravy	600 000 Kč
Doba tvorby rezervy	3 roky
Předpokládaný rok zahájení opravy	2015

Tvorba rezervy		Čerpání rezervy
Rok	Hodnota v Kč	Hodnota v Kč
2012	200 000	
2013	200 000	
2014	200 000	
2015		500 000
2016		100 000

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tab. 4.4 vyplývá, že rezerva byla tvořena rovnoměrně po dobu tří let. Oprava byla nakonec o 50 000 Kč dražší než daný předpoklad, ale rezervu nelze čerpat do mínusu, tudíž byl zbytek doplacen klasicky.

Tab. 4.5 Účetní deník

rok	Text	Částka	MD	D
2012	VÚD – tvorba rezervy	200 000 Kč	552	451
2013	VÚD – tvorba rezervy	200 000 Kč	552	451
2014	VÚD – tvorba rezervy	200 000 Kč	552	451
2015	FAP – 1. část opravy	500 000 Kč	511	321
2015	VÚD – samovyměření DPH (21 %)	105 000 Kč	349	343
2015	VÚD – nárok na odpočet	105 000 Kč	343	349
2015	VÚD – čerpání rezervy	500 000 Kč	451	552
2016	FAP – 2. část opravy	150 000 Kč	511	321
2016	VÚD – samovyměření DPH (21 %)	31 500 Kč	349	343
2016	VÚD – nárok na odpočet	31 500 Kč	343	349
2016	VÚD – čerpání rezervy	100 000 Kč	451	552

Zdroj: vlastní zpracování

V Tab. 4.5 je znázorněn způsob účtování rezerv a jejich čerpání. Pokud by došlo k nevyčerpání vytvořené rezervy, je třeba ji zrušit stejným způsobem, jako čerpání. Díky rezervě si účetní jednotka účtovala náklady postupně a taky si postupně snižovala základ daně. Tímto předchází možné ztrátě v účetním období, kdy probíhá oprava.

4.5 Pořízení budovy a pozemku do společnosti s ručením omezeným

Společnost s r. o. zakoupila na základě kupní smlouvy pozemek včetně budovy za celkovou kupní cenu 2 250 000 Kč. Z bankovního účtu společnosti byla zaplacená částka 2 000 000 Kč, zbytek byl zaplacen jednatelem pomocí soukromého bankovního účtu.

Pokud je úhrada jednatele brána jako určitá forma splátky obchodního podílu ve společnosti, bude o ni účtováno následovně.

Tab. 4.6 Účtování u společnosti

Text	částka	MD	D
VÚD – úhrada nesplaceného podílu jednatelem	250 000 Kč	325	353

Zdroj: vlastní zpracování

V případě, že se nejedná o formu splátky obchodního podílu ve společnosti jednatelem, ale o určitý druh zápůjčky, bude o tom účtováno v účtové skupině 36 – Závazky

ke společníkům. Zápůjčka splatná do 12 měsíců od data účetní závěrky bude vykázána v rozvaze v položce „B.II.4. Závazky ke společníkům“. Zápůjčka se splatností nad 12 měsíců je evidována v položce „B.III.4. Závazky ke společníkům“. Účtování je znázorněno v následující tabulce.

Tab. 4.7 Účtování ve společnosti

Text	částka	MD	D
VÚD – vznik závazku ke společníkovi z důvodu splacení části FAP soukromými penězi	250 000 Kč	325	365

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož jde o koupi pozemku včetně budovy, je třeba oddělit cenu pozemku a cenu budovy. Dle § 24 odst. 3 zákona o účetnictví se při pořízení více jak jedné složky majetku, kde nelze jednotlivé složky ocenit jednotlivou pořizovací cenou, postupuje poměrným rozúčtováním celkové pořizovací ceny. Daný poměr je zpravidla posuzován znalcem. Při snaze vyhnout se nákladům za zpracování znaleckého posudku lze prodávajícího požádat o vyčíslení pořizovacích cen za každou nemovitou věc zvlášť. Prodejce může vyjít například z hodnot prodávaného majetku zaznamenaných v účetnictví či daňové evidenci.

4.6 Postavení budovy vlastní činností

Společnost s ručením omezeným staví pro svou činnost administrativní budovu. Celkové náklady na nakoupený a spotřebovaný materiál činí 850 000 Kč, veškeré stavební práce 400 000 Kč, přípravné a projektové práce 150 000 Kč. Jaká bude vstupní cena a jak se bude o dané skutečnosti účtovat?

Náklady související s pořízením budovy jsou podle zákona o daních z příjmu považovány za náklady na pořízení hmotného majetku. Tento zákon v § 25 odst. 1 písmene a) uvádí, že náklady vynaložené na pořízení hmotného majetku nesnižují základ daně. Cena nákladů se bude promítat do daňově uznatelných nákladů až v podobě odpisů.

Tab. 4.8 Ukázka možného účtování

Text	částka	MD	D
Spotřeba materiálu v průběhu stavby	850 000 Kč	501	112
Mzdy stavebních dělníků	400 000 Kč	521	331 (221)
Přípravné a projektové práce v průběhu stavby	150 000 Kč	518	221
Aktivace materiálu souvisejícího se stavbou	850 000 Kč	042	588
Aktivace vnitropodnikových služeb – mzdy stavebních dělníků	400 000 Kč	042	588
Aktivace přípravných a projektových prací	150 000 Kč	042	588
Zařazení stavby do užívání	1 400 000 Kč	021	041

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že náklady na stavbu jsou průběžně účtovány do nákladů. Při dokončení se všechny související náklady aktivují a přeúčtují na pořizovací účet. Pokud jsou splněny technické funkce a nemovitá věc je způsobilá k provozu, může být zařazena do užívání.

4.7 Nemovitá věc vložena do s. r. o.

Pan Novák vložil do nově založené společnosti ABC, s. r. o. pozemek včetně budovy. Budovu pořídil za 600 000 Kč a její zůstatková cena je 460 000 Kč. Pořizovací cena pozemku je 300 000 Kč. Jak bude tento vklad zaúčtován ke dni vzniku společnosti u společnosti a jak u pana Nováka?

Tab. 4.9 Účtování u společnosti – příjemce vkladu

text	částka	MD	D
VÚD – vklad budovy panem Novákem (hodnota určená znalcem)	550 000 Kč	021	701
VÚD – vklad pozemku panem Novákem (hodnota určená znalcem)	350 000 Kč	021	701
VÚD – upsaný základní kapitál	X Kč	701	411

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že k ocenění nepeněžitého vkladu do obchodní společnosti se využívá znalecký posudek. Pomocí podrozvahového účtu se hodnota vkladu přenese do základního kapitálu. Obchodní společnost bude pokračovat v započatém daňovém odpisování původního odpisovatele (vkladatele).

Tab. 4.10 Účtování u pana Nováka - vkladatel

Text	částka	MD	D
VÚD – vyřazení budovy			
- doúčtování ZC	460 000 Kč	378	081
- vyřazení	600 000 Kč	081	021
VÚD – vyřazení pozemku v pořizovací ceně	300 000 Kč	378	031
VÚD – vznik podílu na společnosti	760 000 Kč	061, 062, 063	367
VÚD – zápočet pohledávky a závazku z vkladu	760 000 Kč	367	378

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmé, že podíl účtovaný u vkladatele je u odpisovaného majetku v hodnotě zůstatkové ceny a u neodpisovaného majetku v hodnotě pořizovací ceny.

4.8 Odpisování darované nemovité věci

Podnikatelský subjekt (fyzická osoba) získala bezúplatně nemovitou věc od svých rodičů. Od daně z příjmů byla dle § 10 odstavce 3 písmene c) osvobozena. Nyní rozšiřuje svou činnost a chce darovanou budovu vložit do obchodního majetku. Bude moci uplatnit daňové odpisy, popřípadě z jaké hodnoty je bude počítat?

Jelikož byla nemovitá věc osvobozena od daně z příjmů, nemohou být odpisy daňově účinné. Zákon o daních z příjmů v § 27 písm. j) tuto skutečnost přesně stanovuje. Před uplatněním daňových odpisu je žádoucí ověření, zda na dané snížení základu daně má účetní jednotka či podnikatelský subjekt nárok.

V případě darování nemovité věci v souvislosti s činností tohoto podnikatelského subjektu, by byl tento bezúplatný příjem zařazen do dílčího základu daně podle § 7. Podlehl by tedy zdaněním a současně navýšil vyměřovací základ pro výpočet zdravotního a sociálního pojištění. Částka tohoto příjmu se stanoví pomocí znalce. Ze znalecké hodnoty je také možné daňově odpisovat přijatý dar.

4.9 Odpisování technického zhodnocení darované nemovité věci

Podnikatelský subjekt (fyzická osoba) dostala od tety nemovitou věc (pozemek vč. budovy). Tento dar byl osvobozen od daně z příjmů. V roce 2015 proběhla přístavba nové budovy, která je ke staré propojena chodbou. Ze stavebního hlediska jde o jednu budovu s jedním popisným číslem. Pořizovací cena přístavby je 1 500 000 Kč. Starší, darovanou budovu chce podnikatelský subjekt využívat k bydlení a novou přístavbu k podnikání. Výdaje budou prokazovány ve skutečné výši. Budou daňové odpisy celé stavby uplatnitelné? Popř. z jaké částky se budou počítat?

Jelikož byl dar přijat od tety, která se řadí pro účely daně z příjmů do skupiny příbuzných v linii vedlejší, je tímto osvobozen od daně z příjmů. Dar osvobozený od daně z příjmů je podle tohoto zákona vyloučen z daňového odpisování.

V tomto případě nešlo o stavbu nové budovy, ale o technické zhodnocení budovy starší. Na základě § 30 odst. 1 je možné samostatně odpisovat technické zhodnocení, které je provedeno na hmotném majetku vyloučeném z odpisování. Tohle technické zhodnocení se zařadí do odpisové skupiny, do které patří hmotný majetek, na němž technické zhodnocení bylo provedeno.

Uplatnění daňových odpisů tedy v tomto případě lze, ale pouze z pořizovací ceny přístavby. Pokud je přistavená spojovací chodba využívána pro soukromé i podnikatelské činnosti, je potřeba tuto skutečnost zaznamenat a daňový odpis poměrně zkrátit. V tomto případě by bylo nejvhodnější použít 50% zkrácení hodnoty spojovací chodby. Hodnotu spojovací chodby lze vypočítat podle podílu podlahové plochy na celkové výměře přístavby.

Pokud se jedná o DPH, v průběhu přístavby bude plátce uplatňovat nárok na odpočet ze zdanitelných plnění (nákup materiálu apod.) v plné výši. Tento nárok se uvede na řádek 40 v daňovém přiznání k DPH. Ke dni uvedení přístavby do užívání odvede plátce ze základu daně stanoveného podle § 36 odst. 6 písm. a zákona o DPH daň na výstupu. Současně může uplatnit nárok na odpočet v poměrné výši, jelikož část přístavby (spojovací chodby) je užívána k neekonomické činnosti.

4.10 Nájem nemovité věci mezi společníkem a s. r. o.

Vlastník nemovité věci (fyzická osoba – nemá vloženu nemovitou věc do obchodního majetku) pronajímá její třetinu další fyzické osobě k bydlení. Další dvě třetiny jsou nevyužity.

Jde především o nebytový prostor (garáž, dílna). Uvažuje o tom, že by tento prostor pronajal společnosti s r. o., kde je on sám jednatelem i společníkem. Byl by tento nájem možný? Za jakých okolností?

Nájem nemovité věci mezi společníkem (jednatelem) a společností s r. o. je možný. Jelikož jde o nájemní smlouvu mezi spojenými osobami, je nutné dodržet podmínky v § 23 odst. 7. To znamená, že je nutné sjednat takovou výši nájemného, která by byla sjednána za normálních okolností mezi osobami nespojenými v běžných obchodních vztazích. Cenu může určit znalec nebo si fyzická osoba sama zjistí obvyklou výši nájemného za nebytové prostory v blízkém okolí. Pro společnost s r. o. bude tohle nájemné daňově uznatelným nákladem. Pro fyzickou osobu (společníka) to bude zdaňovaný příjem. Jako náklad si může uplatnit daňový odpis z nemovité věci a další náklady spojené s údržbou a opravami. Vše je lepší vytyčit v nájemní smlouvě, kde bude uvedeno, o jaké opravy se stará fyzická osoba a o jaké obchodní společnost. Další variantou jsou výdaje procentem z příjmu, které jsou u nájmu 30 %, maximálně však 600 000 Kč ročně. V nájemní smlouvě je také vhodné uvést, zda s. r. o. může provádět technická zhodnocení a poté je případně odpisovat. Dále také, zda na ni budou přihlášeny veškeré energie. V tomto případě by měla obchodní společnost nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění.

4.11 Úprava odpočtu DPH z důvodu rozšíření činnosti

Plátce DPH si pořídil v roce 2013 stavbu, ve které uskutečňuje ekonomickou činnost (vedení účetnictví a daňové evidence). V souladu se zákonem o DPH bude uskutečňovat zdanitelná plnění. Pořizovací cena stavby činila 1 500 000 Kč bez DPH, DPH (20 %) tedy činilo 300 000 Kč. Plátce DPH si při pořízení stavby uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši, tj. 300 000 Kč. V roce 2014 začal plátce část stavby využívat k finanční činnosti (poskytování úvěrů a peněžních zápůjček), což je podle § 54 odst. 1 písm. c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Jak tato změna ovlivní nárok na odpočet uplatněný při pořízení stavby?

Nejdříve je potřeba zjistit hodnotu vypořádacích koeficientů (viz. Tab. 4.11) v jednotlivých letech. Ty se vypočítají jako podíl uskutečněných plnění s nárokem na odpočet (zdanitelné plnění + osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně) a všech uskutečněných plnění včetně osvobozených bez nároku na odpočet zařazovaných do výpočtu vypořádacího koeficientu dle § 76 zákona o DPH.

Tab. 4.11 Výpočet vypořádacího koeficientu

Rok	Suma plnění s nárokem na odpočet (základ daně)	Suma plnění bez nároku na odpočet (hodnota)	Vypořádací koeficient (zaok. na % nahoru)
2013	700 000 Kč	0 Kč	100 %
2014	520 000 Kč	300 000 Kč	64 %
2015	630 000 Kč	410 000 Kč	61 %
2016	480 000 Kč	590 000 Kč	45 %
2017	790 000 Kč	70 000 Kč	92 %
2018	?	?	?

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.12 Výpočet výše úpravy odpočtu

Rok	Vzorec	Výše úpravy odpočtu
2014	$\frac{300\,000 \cdot (0,64 - 1)}{10}$	-10 800 Kč
2015	$\frac{300\,000 \cdot (0,61 - 1)}{10}$	-11 700 Kč
2016	$\frac{300\,000 \cdot (0,45 - 1)}{10}$	-16 500 Kč
2017	Změna není větší o více jak 10 procentních bodů.	0 Kč
2018	?	?

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tab. 4.12 vyplývá, o jakou hodnotu si plátce DPH musí snížit nárok na odpočet. V roce 2017 klesl vypořádací koeficient oproti roku 2013 jen o 9 procentních bodů, tudíž se úprava odpočtu provádět nemusí. Dále lze z tabulky vyčíst, že čím vyšší vypořádací koeficient je, tím nižší je úprava odpočtu. Neboli čím více vznikne plátcí DPH osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně, tím více musí snížit nárok na odpočet. Úpravy odpočtu je třeba provádět po dobu 10 let.

4.12 Úprava odpočtu DPH u nájmu nemovité věci

Účetní jednotka si nechala postavit nemovitou věc roku 2016 s tím, že ji následně prodá. Došlo zde k přenesení daňové povinnosti a podnikatelský subjekt daň vyměřil a zároveň uplatnil nárok na odpočet v hodnotě 456 700 Kč. Situace se ale změnila a nemovitá věc zůstala ve vlastnictví jednotky. Důvodem byla možnost pronájmu této budovy. Z 50 %

bude pronajímána plátcí DPH, se kterým je ve smlouvě sepsáno, že nebudou využívat možné osvobození od daně z nájmu bez nároku na odpočet daně. 50 % bude pronajímáno neplátcí DPH, tudíž osvobození bude muset být využito. Pronájem začal v roce 2017. Jak bude tato situace z pohledu DPH řešena?

Jelikož bylo při pořízení nemovité věci uplatněno celé DPH na vstupu, ale došlo ke změně v rozsahu použití tohoto majetku, bude potřeba uplatněnou daň opravit podle vzorce 4.5. Vychází se zde z předpokladu, že vypořádací koeficient vyšel 55 %. To znamená, že 55 % plnění bylo s nárokem na odpočet.

$$\text{Oprava nároku na odpočet DPH v 1. roce} = \frac{456\,700 \cdot (0,55 - 1)}{10} \doteq -20\,552 \text{ Kč}$$

O částku 20 552 bude zvýšena daň na výstupu, neboli snížený nárok na odpočet. Takto bude prováděna úprava po dalších 9 let, pokud nedojde ke změně v rozsahu využití majetku.

4.13 Kombinace nároku na odpočet daně v poměrné výši a v krácené výši

Účetní jednotka si pořídila nemovitou věc, ve které plánuje bydlet (30 % domu), uskutečňovat podnikatelskou činnost (zámečnictví – 50 % domu) a zároveň část domu pronajímat plátcí DPH (20 % domu). Vypočtené DPH činí 524 000 Kč. Kvalifikovaný odhadce posoudil, že koeficient nároku na odpočet bude činit 65 %. Na jakou výši DPH má účetní jednotka nárok? Při vypořádání byl vypočten koeficient 78 %. Ovlivní to DPH?

Nejdříve je potřeba vypočítat poměrnou výši nároku na odpočet DPH. Jelikož 30 % domu složí k soukromým účelům, bude poměrný koeficient, který odpovídá rozsahu ekonomické činnosti v nemovité věci.

$$\text{Odpočet daně v poměrné výši} = 524\,000 \cdot 0,7$$

$$\text{Odpočet daně v poměrné výši} = 366\,800 \text{ Kč}$$

Dále je potřeba vypočtený poměrný odpočet krátit z důvodu zdanitelných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

$$\text{Krácený odpočet} = 366\,800 \cdot 0,65$$

$$\text{Krácený odpočet} = 238\,420 \text{ Kč}$$

Jelikož neexistují informace o koeficientu z předchozího roku, vycházíme z koeficientu stanoveného pomocí kvalifikovaného odhadce. Z výpočtu vyplývá, že nárok na odpočet daně je ve výši 238 420 Kč.

Na konci roku je potřeba provést vypořádání podle skutečných uskutečněných zdanitelných plnění. Vypořádací koeficient byl vypočten na 78 %, což je o 13 procentních bodů víc, než bylo stanoveno odhadcem.

$$\text{Vypořádání odpočtu daně v krácené výši} = 366\,800 \cdot 0,78 - 238\,420$$

$$\text{Vypořádání odpočtu daně v krácené výši} = 47\,684 \text{ Kč}$$

O částku 47 684 Kč se zvýší nárok na odpočet DPH. Krácená daň se uvádí do daňového přiznání na řádek 40, do sloupce krácený odpočet. V dalších 10 letech je potřeba sledovat, zda nedošlo ke změně vypořádacího či poměrného koeficientu o víc jak 10 procentních bodů a povinnost úpravy odpočtu.

4.14 Prodej budovy podnikatelským subjektem – fyzickou osobou

Podnikatelský subjekt – fyzická osoba vedoucí účetnictví, plátce DPH, koupil 20. 1. 2011 nemovitou věc – pozemek včetně budovy. Pořizovací cena pozemku byla vyčíslena na 500 000 Kč bez DPH, uplatněno DPH (20 %) ve výši 100 000 Kč, pořizovací cena budovy na 1 750 000 Kč bez DPH, uplatněno DPH (20 %) ve výši 350 000 Kč. Nemovité věci byly zařazeny do obchodního majetku. Budova byla daňově zrychleně odpisována. V lednu roku 2014 fyzická osoba pozemek včetně budovy prodala. Prodejní cena pozemku byla 400 000 Kč bez DPH, DPH (21 %) 84 000 Kč, prodejní cena budovy byla 1 500 000 Kč bez DPH, DPH (21 %) 351 000 Kč. Jak bude tato situace zaúčtována a jaké skutečnosti a povinnosti vznikly?

Tab. 4.13 Účtování o nemovitých věcech při pořízení

Text	Částka	MD	D
VBÚ - pořízení nemovitých věcí			
a) pozemek – pořizovací cena bez DPH	500 000 Kč	031	221
- DPH (20 %)	100 000 Kč	343	221
b) budova – pořizovací cena bez DPH	1 750 000 Kč	042	221
- DPH (20 %)	350 000 Kč	343	221
VÚD – přeřazení budovy do užívání	1 750 000 Kč	021	042

Zdroj: vlastní zpracování

Budova je zařazena do 5. odpisové skupiny, v roce prodeje (2014) byl uplatněn daňový odpis v poloviční výši.

Tab. 4.14 Plán daňového odpisování budovy

Rok	Výpočet	odpis	zůstatková cena
2011	$\frac{1\,750\,000}{30}$	58 334	1 691 666
2012	$\frac{2 \cdot 1\,691\,666}{31 - 1}$	112 778	1 578 888
2013	$\frac{2 \cdot 1\,578\,888}{31 - 2}$	108 889	1 469 999
2014	$\frac{2 \cdot 1\,469\,999}{31 - 3}$	105 000 / 2 = 52 500	1 417 499

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.15 Účtování při prodeji nemovitých věcí

Text	Částka	MD	D
Vyřazení nemovitých věcí z důvodu prodeje			
a) pozemek – pořizovací cena	500 000 Kč	541	031
b) budova – doúčtování zůstatkové ceny	1 417 499 Kč	541	081
- vyřazení v pořizovací ceně	1 750 000 Kč	081	021
FAV – prodej nemovitostí			
a) pozemek - prodejní cena bez DPH	400 000 Kč	315	641
- DPH (21 %)	85 000 Kč	315	343
b) budova – prodejní cena bez DPH	1 500 000 Kč	315	641
- DPH (21%)	351 000 Kč	315	343

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tab. 4.15 vyplývá způsob účtování při vyřazení nemovitých věcí. Je třeba zmínit, že jelikož došlo k prodeji pozemku za nižší cenu, než byla pořizovací hodnota, bude daňově uznatelným nákladem pouze prodejní cena. U prodeje pozemku se nelze dostat do ztráty, tak jako u prodeje budovy. To by neplatilo, pokud by šlo o právnickou osobu.

Pokud by došlo k prodeji v lednu roku 2016, byl by prodej nemovité věci (dodání nemovité věci), dle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, osvobozen od daně bez nároku na

odpočet daně, jelikož byla překročena pětiletá lhůta. V tomto případě by muselo dojít k úpravě odpočtu dle vzorce 3.4.

$$\begin{aligned}\text{Úprava odpočtu} &= \frac{450\,000 \cdot (0 - 1)}{10} \cdot 5 \\ \text{Úprava odpočtu} &= -225\,000, -\end{aligned}$$

O částku 225 000 Kč by musel podnikatelský subjekt snížit nárok na odpočet z důvodu osvobození dodání nemovitých věcí od daně bez nároku na odpočet daně. Tento druh osvobození se uvádí do pátého oddílu, řádek 50 a 51 v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty. Vypořádání odpočtu daně bude zaznamenáno v řádku 53.

Osvobození nemusí být využito a může dojít k běžnému zdanění, ovšem dle § 92d s vazbou na § 56 odst. 5 musí být použit režim přenesení daňové povinnosti. Hodnota příjmu (1 900 000 Kč) bude uvedena v oddílu druhém, řádku 25 daňového přiznání.

4.15 Úprava odpočtu DPH při prodeji nemovité věci

Podnikatelský subjekt – fyzická osoba, vedoucí daňovou evidenci a plátce DPH zakoupila v lednu roku 2014 nemovitou věc – budovu. Uplatnila daň na vstupu ve výši 345 000 Kč. V lednu roku 2020 ji plánuje z důvodu ukončení činnosti prodat. Je potřeba v roce 2020 upravovat odpočet DPH?

V roce 2020 bude prodej (dodání nemovité věci) osvobozen od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně. Z tohoto důvodu je potřeba uplatněný nárok na odpočet upravit, viz. vzorec 3.4.

$$\text{Úprava nároku na odpočet} = \frac{345\,000 \cdot (0 - 1)}{10} \cdot 4 = -138\,888, -$$

Ze vzorce vyplývá, že 138 888 Kč bude muset podnikatelský subjekt přiznat v daňovém přiznání.

V případě, kdy by plátce nevyužil osvobození při dodání nemovité věci a kupující by byl také plátce DPH a souhlasil se zdaněním, k úpravě by podnikatelský subjekt nebyl povinen. Došlo by k přenesení daňové povinnosti a daň by odvedl kupující.

5 Závěr

Tato bakalářská práce měla za cíl zpřehlednit problematiku nemovitých věcí využívaných pro podnikání a poskytnout co nejvíce praktických metod využitelných při jejich pořízení, užívání a případném prodeji. Tento cíl byl naplněn pomocí specifických příkladů, které podle zadání navrhovaly správné a co nejvýhodnější řešení pro podnikatelský subjekt. Některé příklady kombinovaly více problematik a mnohdy nebylo pouze jedno správné řešení.

Aby podnikatelský subjekt vyřešil reálné skutečnosti co nejefektivněji, je potřeba mít alespoň pětiletý přibližný plán do budoucna. To z důvodu různých časových testů, po jejichž uplynutí není povinnost odvádět daň z příjmů, například z uskutečnění prodeje nemovité věci. Tento plán účetní jednotce pomůže v určitých rozhodnutích, jako je například otázka vložení či nevložení stavby, pozemku či jednotky do obchodního majetku. Právě od této skutečnosti se odvíjí spousta možností nebo omezení. Dalším důvodem plánování je například výhodné rozdělení nákladů na opravy do jednotlivých účetních období pomocí zákonných rezerv nebo optimalizace daňového základu pomocí manipulace s odpisy. Důkazní břemeno leží na účetní jednotce a někdy není lehké, například při poměrném krácení nákladů, daný poměr vypočítat. Nejdůležitější je mít veškeré metody podloženy, zdokumentovány a odůvodněny, aby nevznikly v souvislosti s kontrolou z finančního úřadu nějaké nejasnosti.

Kvalitní účetní by tyto klady a zápory měl/a analyzovat a vyhodnotit nejvýhodnější řešení. Budoucnost je ovšem nejistá, takže je potřeba počítat i s tím, že ne vždy jde vše podle plánu. Nicméně investice do takové oblasti, jako jsou nemovité věci, už něco znamená. Proto by měl mít podnikatelský subjekt jasno, co s takovým majetkem plánuje a podle toho zvolit například odpisový plán, plán rezerv či technická zhodnocení.

Neméně důležitou věcí je otázka DPH. Je potřeba vědět a průběžně poměrně časté změny zákona o DPH studovat. Zvláště pokud dojde k povinnosti úpravy nároku na odpočet DPH. Na první pohled se může zdát, že k žádným složitostem v souvislosti DPH s nemovitými věcmi nedochází. Opak je však pravdou. V některých případech dává zákon o DPH možnost výběru, zda dané plnění účetní jednotka zdaní, či osvobodí. Vždy je třeba tuto situaci promyslet a vybrat nejefektivnější variantu.

Investicí do kvalitního daňového poradce či účetní, která se vyzná nejen v této oblasti, může podnikatelský subjekt ušetřit spoustu peněz, ale také nepříjemných situací.

Seznam použité literatury

Odborné knihy:

DUŠEK, David. Základy oceňování nemovitých věcí. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2015. ISBN 978-80-245-2110-7.

DUŠEK, Jiří. DPH 2016: zákon s přehledy. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0033-0.

PELC, Vladimír a Petr PELECH. Daně z příjmů: s komentářem : 2016 : zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, s komentářem, účinný pro rok 2016, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2016, vyhlášky, pokyny a sdělení GŘ a MF ČR, judikatura. 16. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9.

PILÁTOVÁ, Jana. Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1.1.2016. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5804-6.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. 17. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-063-8.

RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2016. 16. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.

RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2015. 15. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2015. ISBN 978-80-7263-924-3.

VYCHOPENĚ, Jiří. Nemovité věci v podnikání. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-634-1.

Elektronické dokumenty a ostatní:

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 33, s. 1026-1365. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=33&typeLaw=zakon&what=Cislo_castky. ISSN 1211-1244.

Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174, s. 9690-9721. Dostupná také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=174&typeLaw=zakon&what=Cislo_castky. ISSN 1211-1244.

Zákon 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2013, částka 99, s. 2674-2693. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=99&typeLaw=zakon&what=Cislo_castky. ISSN 1211-1244.

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ: *Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016* [online]. [cit. 2017-04-14]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-12-21-Informace-nemovitosti-2016.pdf>

HLAVOVÁ, Hana. *Odpisy dlouhodobého majetku jako nástroj daňové optimalizace*. Bakalářská práce. Brno, 2010. Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí.

KOCIÁNOVÁ, Jana. *Zásada "Superficies solo cedit" - současný stav a perspektivy*. Brno, 2014. Bakalářská práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Katedra práva životního prostředí a pozemkového práva.

PRŮCHA, Štěpán. *Odpisování dlouhodobého majetku*. Praha, 2007. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra finančního účetnictví a auditingu.

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA. *Účtový rozvrh 2017*. [online]. [cit. 2017-04-14]. Dostupné z: <http://lms.vsb.cz/mod/resource/view.php?id=226750>

Seznam zkratk

NOZ zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

RPC reprodukční pořizovací cena

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 5. května 2017



Leona Marková

Seznam příloh

Příloha 1: Vzorový účtový rozvrh 2017